



VAASAN AMMATTIKORKEAKOULU
VASA YRKESHÖGSKOLA
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Elina Knuuttila

GLOBALIEN SOX – KONTROLLIEN IMPLEMENTOINTI VARASTOINTIPRO- SESSISSA

Liiketalous ja matkailu
2012

TIIVISTELMÄ

Tekijä	Elina Knuuttila
Opinnäytetyön nimi	Globaalien SOX - kontrollien implementointi varastointi-prosessissa.
Vuosi	2012
Kieli	suomi
Sivumäärä	57 + 2 liitettä
Ohjaaja	Mika Ylinen

Tässä opinnäytetyössä käsitellään sisäistä valvontaa ja vuonna 2002 voimaan tullutta Sarbanes - Oxley - lakia eli SOX - lainsäädäntöä. SOX - lainsäädäntö koskee kaikkia Yhdysvaltojen pörseissä listattuja yrityksiä, joihin kohdeyritys lukeutuu. Opinnäytetyön aihe on saatu kirjoittajan silloiselta työnantajalta. Opinnäytetyön tavoite on selvittää, minkälaisia vaatimuksia SOX - laki aiheuttaa yritykselle ja empiirisessä osuudessa käydään läpi, miten kohdeyrityksessä implementoidaan globaalit kontrollit varastointiprosessissa.

Tutkimus on luonteeltaan kvalitatiivinen kuvaileva tutkimus, jossa seurataan prosessin etenemistä kohdeyrityksessä. Salassapitovelvollisuuden vuoksi kohdeyritystä ei mainita nimeltä. Opinnäytetyön kirjoittaja on ollut mukana prosessin alkuvaiheilta asti, ja aineistona empiiriseen osaan on käytetty palaverien pöytäkirjoja ja kirjoittajan omia havaintoja prosessin aikana. Lisäksi tutkimukseen on haastateltu varastointiprosessin omistajaa, joka työskentelee yrityksessä kirjanpitäjänä.

Kohdeyrityksessä olemassa olevat kontrollit vastasivat pitkälti uusia standardisoituja kontroleja, joten uudet kontrollit eivät aiheuttaneet suuria muutoksia toimintatapoihin. Työläin muutos yksiköille inventointiprosentin nosto, uudet kontrollit vaativat että inventointi tulee suorittaa 100 prosenttisesti lajimerkeittäin. Lisäksi myös projektityksiköt liitettiin varastointiprosessiin, kun aikaisemmin näitä yksiköitä ei ole sisällytetty vaihto-omaisuuden vähäisyyden vuoksi.

ABSTRACT

Author	Elina Knuuttila
Title	The implementation of Global SOX controls in the inventory process
Year	2012
Language	Finnish
Pages	57 + 2 Appendices
Name of Supervisor	Mika Ylinen

Internal control and Sarbanes - Oxley Act or more commonly known SOX - law were studied in this thesis. SOX - law was passed by the United States in 2002 and the legislation applies to all companies listed in the U. S. stock exchange. The subject for the thesis was acquired from the writer's current employer. The aim of the thesis was to find out what kind of demands SOX - law places for the companies and describe how the case company has implemented global controls in inventory process.

The study was made by using a qualitative method, and it follows the process of implementing new controls in the case company. Due to confidentiality the case company is not been mentioned by name. The writer of the study was involved in the process from the beginning conductor and the inventory process owner was interviewed for the empirical part of the study.

The existing controls of the case company were quite similar to the new standardized controls, so most of the changes to policies were quite minor. The change that caused most work for the business units was the increased amount of inventory percent to 100 % by items. The new standardized controls also demanded that project units will also be applied to the scope of inventory process C. Before those units did not have process C, as they have very little or no current assets.

SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ

ABSTRACT

1	JOHDANTO	4
1.1	Tutkimuksen tausta ja tavoitteet	4
1.2	Tutkimuksen rajaus	5
1.3	Tutkimusmenetelmät.....	5
1.4	Opinnäytetyön rakenne	6
2	SISÄINEN VALVONTA.....	7
2.1	Corporate Governance	7
2.2	Sisäisen valvonta.....	8
2.3	Sisäisen valvonnan määritelmiä.....	9
2.4	COSO - malli	12
2.5	Muita sisäisen valvonnan viitekehyksiä.....	16
2.5.1	CoCo	16
2.5.2	COBIT.....	18
2.6	Sisäinen valvonta valmistus- ja varastointiprosessissa.....	19
3	SARBANES - OXLEY ACT	22
3.1	SOX:n asettamat vaatimukset.....	23
3.2	Tiedon julkistaminen	24
3.3	Väärinkäytösten ehkäisy	25
3.4	Toimintaohjeet	26
3.5	SOX ja sisäinen valvonta	26
3.6	Kontrollien tunnistaminen, testaus ja dokumentointi	28
3.7	Kontrollipuutteet ja - heikkoudet	31
3.8	Rangaistukset	32
4	SOX KOHDEYRITYKSESSÄ	34
4.1	Kohdeyrityksen esittely	34
4.2	Lähtökohta yrityksessä.....	34
4.3	C - Prosessi	37
4.3.1	Projektin liikkeellelähtö	38

4.3.2	Kontrollien läpikäynti yksiköiden kanssa	38
4.4	Kontrollit.....	39
4.4.1	SC1.1.1-itm Tavaroiden ja palveluiden vastaanotto	40
4.4.2	SC3.1.1-m suojatoimenpiteet ja kulkuoikeudet	41
4.4.3	SC3.6.1-itm Varaston inventointi	42
4.4.4	SC4.2.1-itm Ulkopuoliset varastot.....	43
4.4.5	SC7.1.1-itm Epäkuranttius	44
4.4.6	SC10.1.3-itm Varastoraportit ja LCM - tarkastelu	44
4.4.7	SC10.1.4-itm Yleiskustannuskertoimet	45
4.5	Palavereiden tuloksia	45
4.6	Kontrollien käyttöönotto ja vaikutukset.....	47
4.7	Prosessinomistajan rooli	49
5	YHTEENVETO	51
	LÄHTEET.....	55
	LIITTEET	

KUVIO- JA TAULUKKOLUETTELO

Kuva 1 COSO - malli (Valtiokonttori 2004).	14
Kuva 2 COBIT - viitekehys	18
Kuva 3 Talouden kontrollien jakauma	36
Taulukko 1 Esimerkki yritystason kontrollin dokumentaatiosta. (Ahokas 2012). 28	
Taulukko 2 Esimerkki yksittäisen kontrollin dokumentaatiosta. (Ahokas 2012). 30	

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen tausta ja tavoitteet

Työskennellessäni yrityksessä X ostolaskunkäsittelijänä tuli aiheelliseksi opinnäytetyöaiheen löytäminen. Otin yhteyttä esimieheeni ja osastonjohtajaamme, jotka ehdottivat minulle aiheeksi SOX - kontrollien implementointia johonkin prosessiin. Yritys X on tytäryhtiö kansainväliselle yritykselle, joka on listautunut Yhdysvaltain pörssiin ja täten velvollinen noudattamaan SOX - lainsäädäntöä. Tähän asti yrityksen eri yksiköt olivat määritelleet omat kontrollinsa SOX - lainsäädännön puitteissa, mutta niissä saattoi olla suuriakin eroja yksikkökohtaisesti. Yrityksen pääkonttorilta tuli ohjeistus, että kaikkien tytäryritysten tulee ottaa käyttöön globaalit kontrollit siirtymäajan puitteissa. Alun perin tarkoituksena oli ottaa osaa aineettomiin oikeuksiin liittyvään kontrollien implementointiin, mutta ajanpuutteen ja aiheen hankaluuden vuoksi projekti siirtyi, ja kun varastointikontrollin implementointi tuli ajankohtaiseksi, siirryin projektiin mukaan.

Aihe oli minulle vieras etukäteen, joten työn tekeminen on vaatinut paljon selvittämistyötä, jonka avulla olen oppinut paljon tästä monimutkaisestakin lainsäädännöstä. Sain olla mukana prosessissa heti alusta alkaen, ja teimmekin yrityksen SOX - maavastaavan kanssa yhteistyötä tiedottamistilaisuuksista alkaen. Sain myös olla mukana kontrollien selkeyttämisessä ja implementoinnissa yrityksen omaan järjestelmään.

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on selittää ja kuvata Yritys X:n yksiköiden uusien kontrolliohjeiden implementointia käytäntöön. Opinnäytetyön avulla kuvaan sisäistä valvontaa, Sarbanes - Oxley - lainsäädäntöä ja SOX - kontrollien implementointia olemassa oleviin kontrolleihin case - yrityksessä. Tutkimuskysymykset ovat:

- Minkälaisia velvoitteita Sisäinen valvonta ja SOX asettavat yrityksille?
- Minkälaisia kontrolleja kohdeyrityksen varastointiprosessiin kuuluu ja kuinka paljon uudet globaalit kontrollit aiheuttavat muutoksia?

1.2 Tutkimuksen rajaus

Sarbanes - Oxley - lainsäädäntö on hyvin laaja kokonaisuus ja päädyin rajaamaan tutkimuksen tiettyjen aihepiirien ympärille, kuten tiedon julkistamiseen. Pääosin keskityn tärkeisiin ja työllistäviin pykäliin 302 ja 404, joista varsinkin 404 on yrityksille hyvin työllistävä. Pykälä 404 liittyy sisäiseen valvontaan, ja ensimmäisessä teorialuvussa olen esitellyt sisäistä valvontaa ja sen viitekehyksiä. Pykälien 302 ja 404 lisäksi kerron pintapuolisesti myös pykälistä 303, 304, 406, 806 ja 906.

Sarbanes - Oxley lainsäädäntö koostuu yhdestätoista luvusta, jotka jakaantuvat edelleen 70 pykälään. Pykälä 302 kuuluu lukuun III - Corporate Responsibilities ja pykälä 404 lukuun IV - Enhanced Financial Disclosures. Tutkimuksessa ei siis käsitellä lukuja I-II ja pykälä 101–109 ja 201–209, lukuja V-XI ja pykälä 501, 601–604, 701 - 705, 801–805, 807, 901–905, 1001 ja 1101 - 1107, sekä pykälä 301, 305–308, 401 - 403 ja 405, 407–409 luvuista III ja IV. (SOX - online 2002.)

Empiirisen työn osuus on rajattu käsittelemään SOX - projektia kohdeyrityksen varastointiprosessissa erityisesti manuaalisten kontrollien osalta.

1.3 Tutkimusmenetelmät

Tutkimusmenetelmäksi on valittu tapaustutkimus yhdessä yrityksessä seurattavan projektin vuoksi. Opinnäytetyö on kvalitatiivinen kuvaileva tutkimus, eli se esittää tarkkoja kuvauksia tapahtumista ja tutkimuksessa dokumentoidaan ilmiön keskeisiä, kiinnostavia piirteitä. Kvalitatiiviselle tutkimukselle tyypillistä on pienempien otoskokojen suosiminen niiden luonnollisessa ympäristössä. Tutkittava kohdejoukko valitaan tarkoituksenmukaisesti, ei satunnaisotantaa käyttäen ja tutkimussuunnitelma muotoutuu usein vasta tutkimusta tehdessä. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2004, 126–130; 151–155.)

1.4 Opinnäytetyön rakenne

Johdanto-osan jälkeen käyn läpi sisäisen valvonnan teoriaa ja siihen liittyviä viitekehysmalleja luvussa 2. Luvussa 3 kerron Sarbanes - Oxley - lainsäädännöstä, sen taustoista ja vaatimuksista. Teoriaosuuksien jälkeen työn empiirinen osuus alkaa luvusta 4, jossa esittelen kohdeyrityksen ja seurataan SOX globaalien kontrollien implementointia voimassa oleviin toimintatapoihin.

Luvussa neljä käyn läpi manuaaliset kontrollit, jotka uusien standardisoitujen mallien mukaan yritykseen luotiin. Kerron myös minkälaisia vaatimuksia ne yksiköille aiheuttivat ja mitkä ovat prosessinomistajien roolit C - prosessin kannalta. Viidennessä luvussa teen yhteenvedon opinnäytetyöstä ja kerron omia mielipiteitäni prosessista ja sen toteuttamisesta.

2 SISÄINEN VALVONTA

Luvussa kaksi käsitellään Corporate Governancea ja sen keskeisenä osana sisäistä valvontaa. Sisäisestä valvonnasta kerrotaan sen taustat ja periaatteet, sekä käydään läpi yleisin viitekehys COSO ja esitellään kaksi muuta viitekehystä.

2.1 Corporate Governance

Corporate governance eli hyvä hallinnointitapa on ollut ajankohtainen aihe jo pitkään erityisesti viime vuosikymmenen paljastuneiden talousskandaalien johdosta. Esimerkiksi Yhdysvalloissa suuren energiayhtiö Enronin valtava tilinpäätösskandaali on yhtenä vaikuttajina yritysten taloudellisen raportoinnin säännöstelyyn. Eri yritysskandaaleissa yhteisenä piirteenä on ollut sisäisen valvontajärjestelmän puutteet - se ei ole ollut riittävän tehokas estämään väärinkäytöksiä. Tilinpäätösskandaaleissa usein kärsivät myös muut yritykset, eikä vain väärinkäytösten tekijä. Sijoittajien epäluottamus kasvaa, ja on vaikea erottaa rehellistä ja epärehellistä johtoa toisistaan. Tämä ilmiö oli havaittavissa esimerkiksi Enronin tapauksessa, kun konkurssiin ajautunut yhtiö vei mukanaan yhden maan suurimmista tilintarkastusyhtiöistä Arthur Andersenin, sillä epäilykset sen toimintatapaan syntyivät kun tilintarkastuksessa ei ollut huomattu Enronin virheellisiä kirjauksia.

Talousskandaalien johdosta luotiin Corporate governance - hallintokoodi, jolla pyrittiin estämään vastaavat tilanteet. Corporate governancella tarkoitetaan listayhtiöiden hyvään hallintotapaan liittyviä suosituksia. Suositusten tavoitteena on edistää toiminnan läpinäkyvyyttä, varmistaa tiedonkulun tehokkuus sekä yhtenäistää sijoittajille ja osakkeenomistajille annettavaa tietoa yrityksen toiminnasta (Elinkeinoelämän keskusliitto 2012).

Suurimmissa pörsseissä Corporate governance on hyväksytty osaksi pörssin sääntöjä. Suomessa listayhtiöiden on noudatettava hallintokoodia, tai ilmoitettava Comply or Explain - periaatteen mukaan poikkeaminen ja sen syy. (Elinkeinoelämän keskusliitto 2012) Comply or Explain - periaate antaa osakeyhtiöille mahdollisuuden joustaa koodin noudattamisessa. Osakeyhtiö voi poiketa koodin yksittäisestä kohdasta selkein ja kattavin perusteluin, esimerkiksi yhtiön toimialan eri-

tyispiirteet saattavat mahdollistaa toimimisen muutoin kuin koodi suosittelee (Arvopaperimarkkinayhdistys 2012).

Corporate governance perustuu pitkälti yritysten itsesääntelyyn ja sen tavoitteena on täydentää lakisääteisiä menettelytapojen ohjeita, jotka voivat jättää tulkinnanvaraa. Suomessa ensimmäinen corporate governance - suositus tehtiin vuonna 1997 Teollisuuden ja Työnantajain Keskusliiton (nykyinen Elinkeinoelämän keskusliitto EK) ja Keskuskauppakamarin toimesta. (Arvopaperimarkkinayhdistys 2012) Uusin hallintokoodi on vuodelta 2010.

Tehokas sisäinen valvonta on keskeinen osa corporate governancea. Se on hallintojärjestelmän osa, jonka avulla organisaatio saadaan toimimaan halutulla tavalla ja jolla voidaan tuottaa johdolle tietoa organisaation toiminnasta ja tilasta. (KPMG 2003, 33.)

2.2 Sisäisen valvonta

Yritysten toimintaympäristöjen laajentuminen kansainvälisille markkinoille on lisännyt tarpeita tarkastella yritysten omaa toimintaa. On yhä tärkeämpää kiinnittää huomiota siihen, kuinka yrityksen sisäinen valvontajärjestelmä toimii. Yrityksien laajentuminen on monimutkaistanut organisaatiota, ja täten kasvattanut toimintaan liittyviä riskejä, sillä johdolla ei välttämättä ole tarpeeksi keinoja estää yritystä toimimasta väärin. Tähän osasyynä on usein ollut puutteellinen sisäinen valvonta. (KPMG 2008, 36–37.)

Sisäinen valvonnan kehittäminen on koettu tarpeelliseksi myös valtioiden näkökannalta, ja julkinen valta on halunnut asettaa sisäiselle valvonnalle minimivaatimukset. Sisäisen valvonnan toimiminen on kaikkien sidosryhmien etu, sillä sen avulla varmistetaan yrityksen oikeat toimintatavat. Aiheeseen liittyvää teoriaa on kehitetty, että kaikki sisäisen valvonnan kanssa toimivat ymmärtäisivät säädökset samalla tavalla.

Sisäisen valvonnan järjestämisessä on tärkeä muistaa, että sillä on tarkoitus kattaa yrityksen kannalta realistiset ja taloudellisesti merkitsevät riskitekijät. Kaikkia

mahdollisia riskejä ei voida kattaa sisäisellä valvonnalla ilman, että sen toimivuus kärsii ja kustannukset kasvavat suuremmaksi kuin on taloudellisesti järkevää.

Merkittävimmät kansainväliset määritelmät sisäiselle valvonnalle ovat COSO - raportti (Yhdysvallat), COCO - opas (Kanada). Lisäksi on kehitetty muun muassa COBIT - viitekehys, joka on luotu nimenomaan tietotekniikkapainotteisten prosessien tarkasteluun. (Ahokas 2012, 43; KPMG 2008, 37.)

Vaikka sisäinen valvonta ja sisäinen tarkastus mielletään usein samaksi asiaksi, voidaan niiden välillä nähdä ero. Sisäinen valvonta tarkoittaa yrityksen sisällä jatkuvasti käytössä olevia menetelmiä ja toimintatapoja, joiden avulla pyritään varmistamaan yrityksen toiminnan laillisuus ja tehokkuus. Sisäinen tarkastus taas viittaa riippumattoman ulkopuolisen tarkastusorganisaation suorittamaan tarkastukseen kohdeyritykselle. Lisäksi sisäistä tarkastusta ohjaa alan ammatillinen viitekehys ammattistandardeineen ja käytännön ohjeineen, kun taas sisäisen valvonnan toteutus on johdon päätettävissä. Sisäisen valvonnan toteuttamista helpottamaan on luotu erilaisia kansainvälisiä ohjeistuksia, kuten esimerkiksi listayhtiöiden hallinnointikoodi ja SOX - lainsäädäntö. (Ahokas 2012, 12–13.)

2.3 Sisäisen valvonnan määritelmiä

Sisäinen valvonta on käännetty englanninkielen termistä *Internal Control*. Tärkeimpänä tavoitteena sisäiselle valvonnalle on varmistaa, että yhtiön tai organisaation toiminta on tuloksellista, taloudellinen informaatio luotettavaa ja että lakeja ja toimintamääräyksiä noudatetaan. (Ahokas 2012, 11.)

KHT - yhdistyksen määritelmän mukaan sisäinen valvonta tarkoittaa johdon käytössä olevia toimintaperiaatteita ja menettelytapoja, joiden tarkoitus on auttaa saavuttamaan johdon tavoitteet asianmukaisesti ja tehokkaasti. Tavoitteisiin kuuluvat toimintaperiaatteiden noudattamisen lisäksi mm. väärinkäytösten ja virheiden etsiminen ja havaitseminen sekä kirjanpidon oikeellisuus. Sisäinen valvontajärjestelmä ulottuu yhtiön koko toimintaan, ei vain kirjanpitojärjestelmiin välittömästi liitoksissa oleviin asioihin. (KHT - yhdistys 2005, 821.)

Sisäinen valvonta on aina erilaista riippuen organisaatiosta, johon se kohdistuu. Variaatiot syntyvät yrityksen koosta, omistussuhteista, organisaation rakenteesta, toimialasta ja sen suorittamien toimintojen luonteesta (Ahokas 2012, 12).

Sisäinen valvonta onnistuu tehokkaasti vain, jos se otetaan osaksi yrityksen päivittäisiä toimintoja. Yleensä sisäinen valvonta koostuukin hyvin arkisista tehtävistä, joita ei edes tunnista valvonnaksi. Tarkkailua suoritetaan jokapäiväisten työtehtävien yhteydessä; esimerkiksi laskujen hyväksyntä, pohjakassan laskeminen ja läheteluettelon tarkastus ovat sisäistä valvontaa, jota suoritetaan joka päivä. Tällä tavalla ongelmiin voidaan puuttua heti, sillä monen kuukauden päästä ongelman ratkaisu on huomattavasti vaikeampaa. (Jokipii 2008, 3.)

Tarkkailua valvotaan seurannalla, jolla varmistetaan tarkkailun oikeellisuus ja toimivuus. Seuranta tehdään esimiestasolla esimerkiksi velvoitteiden asettamisella, raportoinnin valvomisella ja tulosten vertailulla. Tätä seurantaa voidaan kutsua myös kontrolleiksi. Muun muassa myynnin kuukausittaisten myyntiraporttien hyväksyntä ja vertailu kuuluu tarkkailun kontrollointiin. Kolmas taso on tarkastus, joka on sisäisen valvonnan näkyvin ja tunnistettavin osa. Tarkastuksen järjestäminen vaihtelee yrityksittäin - usein isoissa yrityksissä tarkastuksen tekemiseen voidaan palkata erillinen henkilö, kun taas pienemmissä yrityksissä tarkastus suoritetaan johdon tai muiden henkilöstön jäsenien toimesta. (Jokipii 2008, 3.)

Tarkastusta ei suoriteta jatkuvasti, vaan sen kohde vaihtuu eri väliajoin. Varsinkin isoissa yrityksissä voidaan luoda erilliset testisuunnitelmat, joilla määritetään miten usein tietyn kohteen toiminta tulee tarkastaa. Sisäinen tarkastaja varmistaa sisäisen valvonnan toimivuuden, ja raportoi havaintonsa yrityksen johdolle. Tämän jälkeen vastuu toimenpiteisiin ryhtymisestä on yrityksen johdolla.

Käytännössä sisäinen valvonta on tehokasta silloin, kun sille asetetut kontrollit toimivat. Niiden tehokkuutta voidaan arvioida määrittämällä riskit, joita kontrollien tulisi kattaa. Jos kontrolli kattaa tehokkaasti arvioidun riskin, voidaan se todeta toimivaksi. Samalla kun kontrolleja testataan, voidaan arvioida yrityksen sisäisen valvonnan tehokkuutta. Kontrollitestausta kuuluu osaksi tilintarkastusta, mutta var-

mistaakseen yrityksen tehokkaan toiminnan, voidaan sitä suorittaa myös sisäisesti. (Ahokas 2012, 18.)

Sisäinen valvonta ei välttämättä yksin onnistu estämään ongelmia. Esimerkiksi Barings - pankissa oli toimiva valvonta ja tarkastus, mutta yrityksen johto ei ryhtynyt toimenpiteisiin kehotuksista huolimatta. Sisäinen tarkastaja varoitti Baringsin johtoa vaarallisesta käyttäjäoikeusyhdistelmästä: Välittäjä Nick Leesonilla oli oikeudet tehdä kauppia, raportoida tulokset ja hyväksyä itse kirjoittamansa raportit. Leeson hävisi johdannaiskaupoilla suuria summia ja lisäsi tappioita peittelemällä sitä uusilla kaupoilla. Lopulta vuonna 1995 yritys joutui konkurssiin, sillä yrityksen johto ei ollut ryhtynyt toimenpiteisiin tilintarkastajan huomautuksesta huolimatta. (Jokipii 2008, 4.)

Sisäisen valvonnan voidaankin olettaa antavan johdolle vain kohtuullisen varmuuden, sillä se perustuu inhimilliseen toimintaan. Vaikka yrityksen sisäinen valvonta olisi järjestetty erittäin hyvin, on mahdollista että esimerkiksi päätöksentekijä tekee virhearvion, valvoja ymmärtää ohjeet väärin tai jopa tarkoituksellisesti kierretään valvontajärjestelmää. Joskus myös yritysjohto nostaa itsensä sisäisen valvontajärjestelmän ulottumattomiin vetoamalla auktoriteettiasemaan, vaikka yritysjohtoon oikeellinen toiminta on vähintään yhtä tärkeää kuin tuotannon toiminta. (Holopainen, Koivu, Kuuluvainen, Lappalainen, Leppiniemi, Mikola & Vehmas 2006, 45–47.)

Sisäisen valvonnan tärkein tehtävä on tuottaa oikeaa ja riittävää tietoa toiminnan kehittymisestä yrityksen tavoitteita kohti ja samalla edesauttaa tavoitteiden saavuttamista. Sisäisen valvonnan tarjoama tieto kehittymisestä, toimintaan liittyvistä riskeistä ja mahdolliset kehitysideat auttavat johtoa tunnistamaan parhaat toimintatavat tavoitteiden saavuttamiseksi. (Holopainen yms 2006, 48.)

Heikko sisäinen valvonta voi tulla ilmi monella tavalla, eikä ole mahdollista tuottaa tarkkaa listaa siitä, mistä heikon valvonnan voi huomata. Tyypillisimpiä varoitusmerkkejä kuitenkin on lueteltuna seuraavaksi;

- Puutteellinen dokumentaatio: Esimerkiksi laskuja tai ostotilauksia ei löydy.
- Kirjallisten ohjeiden puute: Ei ole saatavissa tarkkaa kuvausta siitä, kuinka työntekijän tulisi tehtävissään toimia.
- Liian laaja tehtäväkuva: Yhdellä henkilöllä ei saisi olla liian laajaa toimialaa saman prosessin alueelta.
- Asiakasvalitusten lisääntyminen: Mikäli reklamaatioiden määrä on poikkeuksellisen suuri, se voi johtua heikosta valvonnasta.
- Epäaktiivinen johto: Jos organisaation johto ei kiinnitetä huomiota sisäisen valvonnan toimivuuteen tai työntekijöille ei viestitä yhteisistä käytännöistä, on todennäköistä ettei johto ota sisäistä valvontaa vakavasti.

Todennäköisyys väärinkäytöksiin on suurempi organisaatioissa, joissa on heikko sisäinen valvonta. Jos sisäinen valvonta ei kykene havaitsemaan sääntöjen vastaista toimintaa, on todennäköistä että väärinkäytökset myös lisääntyvät jo työntekijöiden tietämättömyyden vuoksi. On tärkeää, että johto tiedottaa oikeista käytännöistä säännöllisin väliajoin, eikä vain oleta että työntekijät tietävät kuinka heidän tulisi toimia. (Ahokas 2012, 21–23.)

2.4 COSO - malli

Eri ammatilliset järjestöt ovat julkaisseet sisäisen valvonnan määritelmiä 1940 - luvulta lähtien. Viranomaistahot halusivat yritysten sisäiseltä valvonnalta kattavampia tuloksia vasta 1970 - luvulla. Watergate - skandaalin jälkeen lainsäädäntöä uudistettiin ja samalla vaadittiin organisaatioita järjestämään sisäinen valvonta. Vuonna 1985 perustettu The Treadway Commission ehdotti eri tarkastus - ja valvontajärjestöille, että perustettaisiin komissio joka yhdenmukaistaisi erilaiset sisäisen valvonnan määritelmät ja käsitteet. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) laati COSO - raportin vuonna 1992. (Holopainen yms. 2006, 43.)

COSO - raportti nähdään virstanpylväänä sisäisen valvonnan teorian historiassa, sillä se on ensimmäinen yleinen sisäisen valvonnan määritelmä (KPMG 2008, 37). Uusi, päivitetty versio COSO - raportista, COSO - ERM, julkaistiin vuonna 2004, jonka avulla haluttiin kattaa sisäinen valvonta laajemmin ja keskittyä perusteellisemmin yritysten riskienhallintaan (COSO 2004).

Sisäinen valvonta on hyvin monimutkainen järjestelmä. Sen tarkastelun helpottamiseksi on kehitetty erilaisia viitekehyksiä, eli valvontamalleja, joista tunnetuin on COSO - malli. COSO - mallin mukaan sisäinen valvonta on prosessi, johon osallistuvat organisaation hallitus ja johto sekä muu henkilöstö (KPMG 2003, 34–35). Valvontatoimenpiteillä pyritään varmistamaan kohtuullisissa määrissä, että yritys saavuttaa tuottavuustavoitteensa ja toteuttaa toiminta-ajatuksensa sekä ennaltaehkäisemään yllätyksellisten riskien aiheuttamia menetyksiä (Jokipii 2008, 92).

COSO - mallin mukaan sisäinen valvonta koostuu viidestä päätekijästä. Tekijät ovat johdettu tavasta, jolla liiketoimintaa ohjataan. Tekijät ovat

1. Valvontaympäristö (Control environment)
2. Riskien hallinta (Risk assesment)
3. Valvontatoimenpiteet (Control activities)
4. Raportointi ja tiedonvälitys (Information and communication)
5. Seuranta ja tarkastus (Monitoring). (Holopainen yms. 2006, 48; KPMG 2003, 35–37.)



Kuva 1 COSO - malli (Valtiokonttori 2004).

Johtamistavan avulla voidaan vaikuttaa työntekijöiden valvontatietouteen. Jos yrityksen työntekijät ovat perillä oikeista toimintatavoista, on heidän helpompi valvoa ja raportoida havaitsemistaan puutteista. Valvontaympäristön osatekijöitä ovat eettiset arvot, työntekijöiden pätevyys, rehellisyys ja johdon määrittelemä toimintatapa. Jos johto huolehtii kaikista osatekijöistä, on sillä mahdollisuus muokata organisaatio haluamaansa suuntaan ja parantaa sisäisen valvonnan onnistumismahdollisuuksia. (Holopainen yms. 2006, 49; KPMG 2003, 36.)

Riskeillä on suuri vaikutus yrityksen menestykseen ja toimintaan. Tämän vuoksi riskien arviointi yrityksen kannalta on tärkeää. Kun yritys tunnistaa ja arvioi omat riskitekijänsä, on niiden kanssa helpompi toimia. Riskitekijöitä ei ole mahdollista poistaa kokonaan, mutta jokaisen yrityksen tulisi määritellä hyväksyttävä riskien taso, ja pyrkiä pitämään riskit määritellyn tason alapuolella. Riskien määrittämiseksi yrityksen on luotava omat tavoitteensa niin, että tavoitteet ovat sisäisesti yhdenmukaisia. Vasta tavoitteiden asettamisen jälkeen on mahdollista arvioida niitä uhkaavat riskitekijät. Riskien arvioimisen yhteydessä tulee päättää, mitä riskejä on taloudellisesti kannattavaa ehkäistä ja toiminnan jatkuessa riskitekijöitä tulee tarkastella ja analysoida jatkuvasti. (Holopainen yms. 2006, 50–52.)

Valvontatoimenpide tarkoittaa yrityksen eri toimintapolitiikoita, joilla on tarkoitus varmistaa, että päivittäinen toiminta tapahtuu yrityksen johdon antamien toimin-

taohjeiden mukaan. Valvontatoimia suoritetaan kaikilla tasoilla organisaatiossa, esimerkiksi toimenpiteet hyväksymisestä, valtuuksista ja todentamisista, sekä omaisuuden turvaamistoimenpiteet kuuluvat valvontatoimenpiteisiin. Valvontatoimiin kuuluu yleensä kaksi tekijää; toinen on toimintaperiaate ja toinen taas toimenpiteet, joilla toimintaperiaatteita toimitetaan. (Holopainen yms. 2006, 53–54 ; KPMG 2003, 36.)

Raportoinnin oikeellisuus, selkeys ja aikataulutus tulee järjestää niin, että työntekijät voivat sen avulla suoriutua velvollisuuksistaan. Tietojärjestelmät tuottavat eri raportteja koskien toiminnallista, taloudellista ja säädöksiin liittyvää tietoa, joilla mahdollistetaan liiketoiminnan johtamisen ja valvonnan. Tehokas tiedonvälitys kulkee eri suuntiin organisaatiossa, ei pelkästään alhaalta ylöspäin. (Holopainen yms. 2006, 54–55; KPMG 2008, 39.)

Sisäisen valvonnan toimivuutta tulee seurata jatkuvasti. Esimerkiksi johdon ja esimiesten, sekä muun henkilökunnan tulee työskennellessään arvioida työhön liittyvien valvontatoimenpiteiden toimivuutta ja kattavuutta. Sisäisen valvonnan puutteista tulee raportoida organisaatiossa ylöspäin, että virheet voidaan korjata. Lisäksi järjestetään erillisiä arviointoja, jotka voivat kohdistua pistokokeenmukaisesti yksittäisiin valvontatoimiin tai laajuudesta riippuen koko valvontajärjestelmään. (Holopainen yms. 2006, 56–57 ; KPMG 2008, 40.)

COSO - raportti lähtee liikkeelle ajatuksesta, että kaikilla organisaatioilla on jonkinlainen missio, jonka saavuttamiseksi asetetaan tavoitteita ja luodaan strategioita. Erilaisilla yhteisöillä on erilaiset tavoitteet, mutta on olemassa myös yhteisiksi luettavia tavoitteita, kuten hyvän brändin luominen ja lakien mukaan toimiminen. COSO - raportissa tavoitteet on jaettu kolmeen ryhmään:

1. Toiminnalliset tavoitteet
2. Taloudellinen raportointi
3. Lakien ja sääntöjen mukaisuus. (Ahokas 2012, 25; Holopainen yms 2006, 47.)

Toiminnallisiin tavoitteisiin sisältyvät tavoitteet, jotka liittyvät organisaation resurssien tehokkaaseen ja tarkoituksenmukaiseen hyödyntämiseen. Taloudelliseen raportointiin kuuluvat tavoitteet, joilla pyritään tuotettavien raporttien luotettavuuteen, esimerkiksi virallisen tilinpäätöksen oikeellisuus. Kolmas ryhmä, lakien ja sääntöjen mukaisuus taas sisältää ne tavoitteet, joilla pyritään varmistamaan yrityksen toiminta sitä koskevien lakien ja sääntöjen mukaan. (Ahokas 2012, 25; Holopainen yms 2006, 47.)

Tämän tavoitteiden ryhmittelyn avulla on helpompi keskittää huomio sisäisen valvonnan eri puoliin, ja hahmottaa yrityksen menestykselle tärkeät kriittiset tavoitteet. Tavoitteet ovat usein monimuotoisia, eikä niitä voi jakaa yksittäisiin laa-
tikoihin, sillä yksittäinen tavoite saattaa käsittää useampaan kategoriaan kuuluvia piirteitä. (Jokipii 2008, 104.)

2.5 Muita sisäisen valvonnan viitekehyksiä

Tunnetuimman COSO - viitekehyksen lisäksi on yrityksillä käytössä monia eri viitekehyksiä. Eri viitekehyksillä on keskenään erilaiset lähtökohdat tai painopisteet sisäiseen valvontaan. Seuraavassa esitellään CoCo ja COBIT - viitekehykset.

2.5.1 CoCo

Vuonna 1995 The Canadian Institute of Chartered Accountants julkaisi The Criteria of Control - mallin eli CoCon. Malli perustuu samoihin konsepteihin kuin COSO, mutta se lähestyy sisäistä valvontaa enemmän yritysjohton suunnalta. Malli on luotu mahdollisimman kattavaksi, ja sitä voidaankin soveltaa erilaisissa organisaatioissa. (Ahokas 2012, 45; Jerkku 2008, 22.)

CoCo käsittää valvonnan laajemmin kuin COSO. CoCo - mallissa on huomioitu hyvän toimintatavan lisäksi myös se, kuinka yrityksen kannattaisi toimia. Se sisältää toimintojen koordinoinnin tavoitteiden saavuttamiseksi, riskien tunnistamisen ja vähentämisen, mahdollisuuksien hyödyntämisen ja kyvyn hallita muutoksia ja sopeutua niihin. CoCon mukaan valvonnalla voidaan edistää eri tavoitteiden saavuttamista. (Ahokas 2012, 45–46.)

CoCo - mallin mukaan sisäinen valvonta koostuu niistä organisaation tekijöistä, jotka yhdessä tukevat organisaation henkilöstöä tavoitteiden saavuttamisessa, kuten esimerkiksi resurssit, järjestelmät, prosessit ja työtehtävät. (KPMG 2003, 37.)

Valvonnalla voidaan edistää erilaisten tavoitteiden saavuttamista:

1. Toimintojen tehokkuus ja tarkoituksenmukaisuus
2. Taloudellisen ja muun johdon raportoinnin luotettavuus
3. Lakien, säännösten ja sisäisten toimintaperiaatteiden noudattaminen. (Ahokas 2012, 46; KPMG 2003, 37).

CoCo - malli käsittää 23 valvontakriteeriä, joiden perusteella organisaation sisäistä valvonnan tehokkuutta voidaan arvioida. Kriteerit on luotu mahdollisimman laajoiksi helpon soveltavuuden varmistamiseksi erilaisiin organisaatioihin (Ahokas 2012, 46). CoCo - malli ryhmittelee valvontakriteerit neljälle eri alueelle:

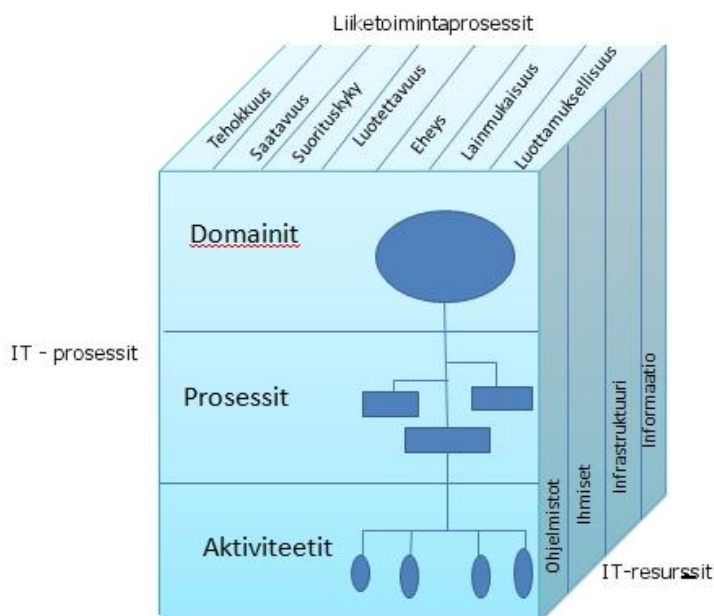
1. *Tarkoitus* eli kriteerit, jotka koskevat organisaation olemassaolon tarkoitusta (mitä tehdä).
2. *Sitoutuminen* eli kriteerit, jotka liittyvät organisaation arvoihin (halu tehdä se).
3. *Kapasiteetti* eli kriteerit jotka liittyvät organisaation osaamiseen ja henkilöstön pätevyyteen (välineet tehdä se).
4. *Seuranta ja oppiminen* eli kriteerit, jotka koskevat organisaation kehittymistä (teemmekö me sen). (KPMG 2003, 37–38):

CoCo - mallin valvontakriteerit käsittelevät muun muassa seuraavia aiheita: tavoitteiden asettaminen, riskien arviointi, valvontatoimenpiteet, sisäistä valvontaa esittävät yrityskulttuuri ja arvot sekä suoriutumisen seuranta ja johtopäätökset kehitystoimenpiteistä (Ahokas 2012, 46).

2.5.2 COBIT

Vuonna 1996 kehitettiin COBIT eli Control objectives of IT and Related Technologies vastaamaan tarvetta yhdistää kontrollivaatimukset, IT - johtaminen ja liiketoimintariskien hallinta. COBIT - mallin laati Information Systems Audit and Control Association (ISACA). Viimeisin versio COBITista on COBIT 5, jota edelsi versio 4.1. (Ahokas 2012, 43; ISACA 2012.)

COBIT - viitekehysten tarkoituksena on tunnistaa liiketoimintaprosessien ja informaatioteknologian riippuvuudet sekä edistää IT - kontrollien implementointia osaksi päivittäistä toimintaa (Ahokas 2012, 43). Nykyaikana yritykset riippuvat lähes täysin informaatioteknologiasta, ja sen vuoksi myös IT täytyy ottaa huomioon sisäisessä valvonnassa. Informaatioteknologian elementit sisältävät erikoispiirteitä verrattuna muuhun liiketoimintaan, minkä vuoksi on koettu tarpeelliseksi luoda kokonaan oma viitekehys kattamaan juuri informaatioteknologian valvottavat kohteet.



Kuva 2 COBIT - viitekehys

Kuva 2 havainnollistaa COBIT - viitekehystä. COBIT koostuu kolmesta ulottuvuudesta, IT - prosesseista, IT - resursseista sekä liiketoiminnallisista vaatimuksista. IT - prosesseihin sisältyy neljä domainia, jotka ovat suunnittelu ja organisointi, hankinta ja toteutus, palvelutuotanto ja tuki sekä valvonta ja arviointi. Domainit itsessään koostuvat 34 yleisestä prosessista, joiden avulla IT-resursseja johdetaan tarpeita vastaavan tiedon tuottamiseksi. IT - resurssit jakaantuvat neljään osa-alueeseen:

- Ohjelmistoihin, joilla viitataan automaattisiin tai manuaalisiin informaationkäsittelytoimintoihin
- Informaatioon, jolla tarkoitetaan kaikkea sitä informaatiota, jota liiketoiminta käsittelee tai tuottaa
- Infrastruktuuriin, joka käsittää kaikki ne teknologiat ja tilat, jotka mahdollistavat informaation prosessoinnin
- Ihmisiin, jotka ovat niitä henkilöitä, joita tarvitaan tiedon hyväksikäyttöön, prosessointiin sekä valvontaan. (Ahokas 2012, 44–46; ISACA 2012.)

Lisäksi COBIT asettaa seitsemän kriteeriä informaatiolle liiketoiminnallisten vaatimusten täyttämiseksi: tehokkuus, saatavuus, suorituskky, luotettavuus, eheys, lainmukaisuus ja luottamuksellisuus. COBIT - malli on laajasti käytössä erilaisissa yrityksissä, erityisesti SOX - lainsäädännön piiriin kuuluvien yritysten IT - kontrollijärjestelmien hallinnassa. (Ahokas 2012, 44–46; ISACA 2012.)

2.6 Sisäinen valvonta valmistus- ja varastointiprosessissa

Esimerkiksi kohdeyrityksen kokoisissa valmistustoimintaa harjoittavissa yrityksissä myös tuotteiden valmistus luetaan yhdeksi omaksi prosessikseen. Tällaisista yrityksissä vaihto-omaisuus on merkittävä osa yrityksen taseesta ja sen vuoksi vaihto-omaisuuden oikea arvostus tilinpäätöksessä on tärkeää. Varastonhallintaan liittyvien kontrollien tärkeimpiä tavoitteita ovat esimerkiksi varmistaa varaston oikea arvostus kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä, että taseeseen kirjatut varastoerät

ovat olemassa ja että tuotekustannusten laskennassa käytetään oikeita arvoja. (Ahokas 2012, 109.)

Erilaisia valmistusprosesseja on lukemattomia määriä, sillä jokaisen eri tuotteen valmistusprosessi voi olla omanlaisensa ketju. Yleisesti ottaen valmistusprosessiin kuuluu kuitenkin vähintään seuraavat vaiheet: valmistettavien tuotteiden materiaalien hankinta, tuotteiden valmistus, varastointi ja valmiiden tuotteiden jakelu asiakkaille. (Ahokas 2012, 110.)

Yleensä valmistusprosessi alkaa materiaalin hankinnasta. Valmistettavat tuotteet vaativat eri raaka-aineita ja materiaaleja ulkopuolisilta toimittajilta. Prosessin yhtenä osana on toimittajan valinta ja sopimusten neuvottelu. Tuotteiden valmistuksen kannalta on elintärkeää, että valmistukseen tarvittavat komponentit ja raaka-aineet ovat saatavilla jatkuvasti. Tuotantoprosessi on tärkeä suunnitella vastaamaan kysyntään ja välttääkseen toimintavaikeuksilta ja toisaalta myös pääomaa sitovalta ylituotannolta. Jos tuote makaa pitkään varastossa, se menettää arvonsa ja muuttuu epäkurantiksi varastoksi. (Ahokas 2012, 111.)

Varastoinnin tarve saattaa olla hyvin erilainen eri yrityksissä tai jopa sen sisällä olevissa tuotantoyksiköissä. Varaston määrään ja samalla siihen sitoutuneeseen pääomaan voidaan vaikuttaa suunnittelemalla osto- ja valmistuserän koot harkiten. Vaikka suuren erän osto olisi edullisempaa, tulee ottaa huomioon myös varastointikustannukset ja riski varaston vanhenemiseen. Tietyissä tapauksissa varastoinnin tarvetta ei ole ja tuotteet voidaan toimittaa asiakkaalle suoraan valmistajalta. Varastohallinta tapahtuu nykyään tietojärjestelmien kautta, minkä vuoksi onkin tärkeää, että järjestelmä sisältää oikean tiedon varaston tilasta. (Ahokas 2012, 112.)

Varastointiprosessiin liittyykin yksi tärkeimmistä sisäisen valvonnan kontroleista, eli varaston fyysinen inventointi. Inventoinnissa lasketaan varaston tuotteet ja niiden arvo, jonka jälkeen se täsmäytetään varastohallintojärjestelmässä oleviin tietoihin. Sisäinen valvonta ja SOX - laki vaativat inventointierojen selvittämistä ja dokumentointia, erojen selvittämisen jälkeen ne tulee luonnollisesti korjata varastokirjanpitoon. Sisäinen valvonta vaatii, että inventointia ja siihen liittyviä doku-

mentointeja varten tulee yrityksellä olla selkeät toimintaohjeet ja näiden noudattamista tulee valvoa johdon tasolta. (Ahokas 2012, 11.)

Varastosta valmiit tuotteet jaetaan joko suoraan kuluttajille tai jälleenmyyjälle, joka taas myy tuotteet eteenpäin loppuasiakkaalle. Myyntisopimuksia tehtäessä tulee tarkentaa, missä vaiheessa vastuu siirtyy valmistajalta ostajalle. Tieto on tärkeää kuljetusvakuutusten kannalta, mutta vaikuttaa myös kirjanpidon tavaroiden arvostukseen. (Ahokas 2012, 112).

Esimerkiksi varastointiprosessiin liittyvä kontrolli voi olla sen inventointi. Kontrollin tavoitteeksi asetetaan arvon oikein määrittäminen taseeseen. Kontrollitoimintona on varaston arvon inventointi kerran vuodessa ja inventointierojen tutkiminen ja hyväksyntä asianomaiselta henkilöltä. Evidenssinä tästä kontrollista on inventointilista, varastoeron laskelma ja hyväksyntä sekä kirjanpidon täsmääminen inventoinnin arvon kanssa. (Ahokas 2012, 110.)

Sisäisen valvonnan näkökulmasta tulee myös miettiä työtehtävien eriyttämistä. SOX - laissa ja vastaavissa sisäisen valvonnan ohjeissa kiinnitetään huomiota siihen, että yhdellä henkilöllä ei saa olla liikaa oikeuksia pitkin prosessia. Esimerkiksi henkilö, joka vastaanottaa aineita ja tavaroita, ei saisi olla vastuullisissa tehtävissä näiden tavaroiden hankintaprosessissa tai että sama henkilö, joka hyväksyy varaston arvon muutokset, ei saisi kirjata niitä kirjanpitoon. (Ahokas 2012, 113.)

Varastointiprosessin ja valmistusprosessin keskeisimmät riskit liittyvät toiminnallisiin ja sisäiseen valvontaan liittyviin riskeihin. Toiminnallisia riskejä voivat olla esimerkiksi raaka-aine-toimittajan laatu- tai toimitusongelmariskit ja liian suuri riippuvuus yhdestä raaka-aine- tai komponenttitoimittajasta. Jos yrityksen oman tuotteen valmistus on riippuvainen toimittajasta, joka tekee konkurssin tai kohtaa muuten toimitusvaikeuksia, joutuu yritys itse samanlaisiin toimitusvaikeuksiin joka näkyy nopeasti myös loppuasiakkaalle. Sisäisen valvonnan näkökulmasta varastointi- ja valmistusprosessin riskejä ovat varaston vääränlainen arvostus taseessa, epäkurantin tavarain kertyminen varastoon sekä esimerkiksi varaston arvon alennuskirjauksia on hyväksytty tai kirjattu ohjeiden vastaisesti. (Ahokas 2012, 113–114.)

3 SARBANES - OXLEY ACT

2000 - luvun alussa ilmitulleet useat tilinpäätösskandaalit saivat talousmaailman heräämään. Sijoittajat menettivät luottamuksensa yhtiöihin ja heidän kirjanpitojärjestelmiin sekä usein myös tilintarkastajiin. Tilinpäätösskandaaleista tunnetuimmat ja suurimmat ovat Enronin ja WorldComin skandaalit, muita ovat olleet muun muassa Tyco, Adelphin sekä Parmalat Euroopassa (Ahokas 2012, 132). Yhteispiirteenä eri skandaaleissa on ollut se, ettei organisaatioiden sisäinen valvontajärjestelmä ole ollut tarpeeksi tehokas estämään väärinkäytöksiä. Osassa tapauksista tilintarkastajat ovat olleet mukana petoksessa, osassa taas kysymyksiä on herättänyt se, kuinka tilintarkastajat eivät ole huomanneet vuosiakin jatkuneita väärinkäytöksiä.

Välttääkseen vastaavat tapahtumat, Yhdysvaltain kongressi toimi nopeasti ja senaattori Paul Sarbanesin ja kongressiedustajan Mike Oxleyn lakialoitteen perusteella säädettiin *Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act* eli tutummin Sarbanes - Oxley laki (SOX) 30.7.2002. (Ahokas 2012, 23; KPMG 2003, 23; SOX-Online.)

SOX - laki on merkittävin laki 1934 säädetyn arvopaperimarkkinalain (Securities Exchange Act of 1934) jälkeen (Mähönen 2005, 12). SOX:n tavoitteena on suojella sijoittajia parantamalla yrityksen julkistamien tietojen oikeellisuutta ja luotettavuutta. SEC (The Securities and Exchange Commission) on laatinut tarkemmat säännöt selventämään ja tukemaan lainkohtia. (KPMG 2003,23). Laki vaatii yritysten hallintojärjestelmiltä entistä suurempaa tehokkuutta koskien muun muassa johdon raportointia, tilinpäätöstietojen julkistamista ja tilintarkastajien vastuuta (Ahokas 2012, 132). Lain ja SEC:n säännöt ovat astuneet voimaan eri ajankohtina siirtymisen helpottamiseksi (KPMG 2003,23).

SOX:ssa määrättiin myös SEC:n alaisuuteen perustettavasta Public Company Accounting Oversight Board:sta (PCAOB) eli pörssiyhtiöiden tilintarkastusta ja tilintarkastajia valvovasta elimestä. Tämä valvontaelin koostuu viidestä jäsenestä, joista vähintään kaksi on oltava hyväksyttyjä tilintarkastajia. Sen velvollisuuksiin kuuluu valvoa SEC:n alaisissa pörsseissä listattujen yhtiöiden tilintarkastusta,

luoda ja ottaa käyttöön standardeja liittyen tilintarkastukseen, etiikkaan, laadunvalvontaan, riippumattomuuteen ja muihin asioihin, jotka voidaan liittää tilintarkastusraporttien laatimiseen. Julkisia listattuja yhtiöitä tarkastavat tilintarkastusyhteisöt kansallisuudesta riippumatta ovat velvoitettuja rekisteröitymään PCAOB:hen, jolloin ne ovat PCAOB:n suorittaman valvonnan ja tarkastuksien kohteena. (Ahokas 2012, 133.)

3.1 SOX:n asettamat vaatimukset

Sarbanes - Oxley - lain noudattaminen on pakollista yhtiöille, jotka ovat listautuneita Yhdysvaltain arvopaperimarkkinoita valvovan SEC:n alaisiin pörssihin. Myös pörssiyhtiöiden tilintarkastajat ovat velvoitettuja noudattamaan SOX - lain säädöksiä. Tällaisia pörssejä ovat esimerkiksi NYSE ja NASDAQ.

Sarbanes - Oxley lain mukaan perustettu PCAOB:n keskeisimpiä tehtäviä on suorittaa tarkastuksia rekisteröidyissä tilintarkastusyhteisöissä. Yhteisöissä, joissa on enemmän kuin 100 tilintarkastusasiakasta suoritetaan tarkastus vuosittain, pienemmissä vähintään 3 vuoden sykleissä. PCAOB:n harkinnan mukaan tarkastuksia voidaan suorittaa tiheämmin, jos yritys on esimerkiksi julkaissut merkittäviä korjauksia taloustietoihinsa. Jos PCAOB havaitsee tarkastuksessaan olennaisia väärinkäytöksiä tai laiminlyöntejä, on sillä valtuus ryhtyä kurinpidollisiin toimiin. Kurinpidollisiin toimiin kuuluu esimerkiksi tilintarkastusyhteisön rekisteröinnin peruuttaminen, eli samalla tilintarkastusyhteisön toimiminen yhdysvaltalaisissa pörsseissä listautuneiden yritysten kanssa loppuu. (Ahokas 2012, 134.)

Sarbanes - Oxley - laki sisältää yksitoista lukua ja niiden kesken jaettuna 70 pykälää. Tärkeimpinä pykälinä pidetään yleisesti pykälää 201, 302, 404, 409, 802, 806 ja 807, joista merkittävimmät ovat pykälät 302 ja 404. Pykälä 302 edellyttää että yrityksen toimitusjohtaja ja talousjohtaja antavat tilinpäätöstietoja koskevan erillisen todistuksen ja pykälä 404 vaatii, että tilinpäätökseen sisältyy johdon arvio sisäisen valvonnan tilasta tilinpäätöshetkellä ja tilintarkastajan lausuma kyseisestä arviosta. (SOX - online b 2012)

Vuonna 2004 SOX - laki lisäsi yritysjohtajan raportointia, kun sen pykälä 404 tuli voimaan porrastetusti niin, että yhdysvaltalaisien yritysten tuli noudattaa pykälän vaatimuksia tilikaudella, joka päättyi 15.11.2004 tai sen jälkeen. Yhdysvaltojen pörssissä listautuneet ulkomaiset yhtiöt, saivat siirtymäaikaa esimerkiksi IFRS -konversioiden vuoksi. Monilla ulkomaisilla yrityksillä oli suuria vaikeuksia taloudelliseen raportointiin liittyvien sisäisen valvonnan kontrollien käyttöönotossa. Näille yrityksille SOX 404 pykälä astui voimaan tilikaudella, joka päättyi 15.7.2006 tai sen jälkeen. (SEC 2006)

SOX edellyttää, että jokaisella lain alaisella pörssi-yhtiöllä on tarkastusvaliokunta.. Myös Suomen listayhtiöiden hallintokoodi vaatii tarkastusvaliokunnan olemassaoloa, ja varsinkin Suomessa tarkastusvaliokunnat ovat olleet jo pitkään osana hallitustyöskentelyä isoimmissa pörssi-yhtiöissä. SOX:n mukaan tarkastusvaliokunta on joko koko hallitus, tai hallituksen muodostama erillinen valiokunta, joka käsittelee prosesseja liittyen tilinpäätökseen ja taloudelliseen raportointiin. (Ahokas 2012, 134–135; KPMG 2003, 27.)

SOX:n asettamien vaatimusten mukaan tarkastusvaliokuntaan täytyy sisältyä vähintään kolme riippumattonta jäsentä, jonka kriteerit SOX määrittelee. Esimerkiksi yhtenä kriteerinä riippumattomalle jäsenelle on, että hän ei saa omistaa enempää kuin 10 prosenttia yhtiön osakkeita, eikä olla johtavassa asemassa yrityksessä tai sen tytäryrityksessä. Tarkastusvaliokunnan palkkioista on säädetty, että vain niin sanottu hallituspalkkio on mahdollinen. Mikäli yhtiö ei noudata tarkastusvaliokunnan riippumattomuusvaatimusta, se poistetaan pörssistä. (Ahokas 2012, 135–136.)

3.2 Tiedon julkistaminen

SOX - lain pykälä 302 määrittelee yhtiön vastuun talousraporteista. Osavuositilauksien ja vuosikertomusten yhteydessä pääjohtajan (CEO) ja talousjohtajan (CFO) täytyy antaa todistus valmiiksi annettuja sanamuotoja käyttäen:

- Raportin oikeellisuudesta, täydellisyydestä ja oikeudenmukaisuudesta sekä yhtiön johdon ja talousjohtajan tulee ottaa vastuu yhtiön tietojen julkistamiseen liittyvästä ylläpidosta ja arvioinnista.
- Todistuksessa tulee vahvistaa myös, että mahdolliset heikkoudet ja väärinkäytökset sekä puutteet sisäisessä valvonnassa on julkistettu riippumattomille tilintarkastajille ja tarkastusvaliokunnalle.
- Johdon täytyy myös todistaa, että he ovat julkistaneet omat arvionsa valvonnasta ja menettelyistä tiedon julkistamisessa, sekä julkaista merkittävät muutokset sisäisessä valvonnassa arvioinnin jälkeen. (Ahokas 2012, 136.)

Pykälän 906 mukaan toimitusjohtajan ja talousjohtajan tulee antaa vakuutus siitä, että yhtiön rekisteröitävä tilinpäätös ja osavuosikatsaus ovat oikein ja yhteensopivia SEC:n asettamien säännösten kanssa, ja että ne antavat rehellisen kuvan yhtiön taloudellisesta tilasta. Yritysjohdon vahvistusraportit julkaistaan SEC:n verkkosivuilla. Mahdolliset havaitut virheellisyysdet julkaistuissa tilinpäätöksissä tai osavuosikatsauksissa voivat johtaa johdon sakkorangaistukseen tai jopa vankeustuomioon. (Ahokas 2012, 136.)

3.3 Väärinkäytösten ehkäisy

SOX - lakiin sisältyy myös pykälä, joiden tarkoituksena on ehkäistä väärinkäytökset. Tärkeimmät näistä ovat pykälät 303, 304 ja 806. Pykälä 303 kieltää yhtiön tilinpäätöksen tarkastukseen osallistuvan tilintarkastajan harhauttamisen, manipuloinnin, vaikuttamisen ja pakottamisen pyrkimyksenä vaikuttaa tilinpäätöksen lopputulokseen. Asiattomia vakuutuskeinoja ovat esimerkiksi lahjukset, harhaanjohtavan informaation toimittaminen, kiristäminen ja fyysinen uhkailu. Säännön soveltaminen ei riipu siitä, onnistutaanko pyrkimyksissä vai ei. Pykälässä 304 säädetään johdon palkkioiden ja tuottojen menettämisseuraamuksista. Sen tavoitteena on estää johtoa saavuttamasta palkkioita tai voittoja, jos he ovat olleet mukana harhaanjohtavan taloudellisen informaation tuottamisessa. (Ahokas 2012, 137; KPMG 2003, 28–29.)

Pykälä 806 eli niin kutsuttu *whistleblower protection* - säädös on luotu suojelemaan työntekijöitä. Jos työntekijä havaitsee yhtiössä väärinkäytöksiä tai puutoksia, on yhtiö velvoitettu suojelemaan työntekijöitään. Tällä pyritään varmistamaan kanava työntekijöille raportoida yrityksen johdolle havaitsemistaan parannuskohdista, jonka avulla sisäistä valvontaa voidaan parantaa. Yritys ei saa erottaa, alentaa, pidättää virasta, uhkailla tai muuten syrjiä yhtiön työntekijää, jos tämä on laillisin keinoin tuonut ilmi tietoja tai avustanut joillain keinoilla talousrikosten tutkimuksissa. Whistleblower - kanavaksi kutsuttu väylä voidaan yrityksessä järjestää esimerkiksi intranetin tai päivystävän puhelimen välityksellä. (Ahokas 2012, 138; SOX - online 2012.)

3.4 Toimintaohjeet

Laissa vaaditaan yritystä määrittelemään toimintaperiaatteet, jotka tulee dokumentoida koko toiminnan kattavaan toimintaohjeeseen. Tämä toimintaohje sisältää käytännön säännöt siitä, mitä yrityksessä saa ja ei saa tehdä. Nämä säännöt tukevat hyvän hallintotavan periaatetta eli corporate governancea. Yrityksiltä vaaditaan myös laatimaan eettiset toimintaperiaatteet ylimmälle johdolle pykälän 406 mukaan. Pykälä 406 edellyttää johtoa julkistamaan tiedon siitä, onko yrityksessä laadittu ja omaksuttu eettiset säännöt osaksi yritystoimintaa. (Ahokas 2012, 138.)

Eettisille säännöille ei ole olemassa täsmällistä sanamuotoa, vaan ne ovat vuosikertomuksen yhteydessä julkaistavia yrityskohtaisia raportteja. SOX:n mukaan eettiset säännöt sisältävät rehellisen ja eettisesti oikean käytöksen, tarkkaa ja oikeudenmukaista informaatiota yhtiön taloudellisissa raporteissa sekä lakien ja sääntöjen asianmukaisen noudattamisen. (Ahokas 2012, 138; SOX - online 2012.)

3.5 SOX ja sisäinen valvonta

SOX - lain ehkä tunnetuin ja eniten muutoksia vaatinut pykälä on 404. Se säätelee vaatimukset yrityksen sisäisen valvonnan järjestämisestä ja arvioinnista. SOX velvoittaa yritysjohton luomaan ja ylläpitämään tehokasta sisäistä valvontaa ja antamaan vuosittain raportin jossa toteaa vastuunsa taloudelliseen raportointiin liittyvästä sisäisestä valvonnasta ja arvion sen toiminnasta. Sen lisäksi johdon tu-

lee osoittaa, että tilintarkastaja on vahvistanut arvion sisäisestä valvonnasta ja antanut siitä lausunnon. Jokainen yritys valitsee valvontamallin jonka perusteella se arvioi yrityksen sisäisen valvonnan tehokkuutta. Tällä hetkellä yleisin malli, jota myös SEC suosittelee, on edellä esitelty COSO - viitekehys, jota vasten johto arvioi ja raportoi omaa sisäistä valvontaansa. Johdon tulee raportoida myös havaituista kontrollipuutteista, arvioida kuinka todennäköisesti se voisi aiheuttaa virheen ja korjata nämä heikkoudet (Ahokas 2012, 141–142).

Luotettavan sisäisen valvonnan arvioinnin perustana täytyy suorittaa testausta voimassa oleville sisäisen valvonnan toimenpiteille. Testauksen tavoitteena on tarjota johdolle riittävä määrä informaatiota sisäisen valvontajärjestelmän kattavuudesta ja toimivuudesta. Saadakseen riittävästi todisteita, on tehokkain tapa määritellä avainkontrollit (key controls) eri prosesseissa. Näiden valittujen kontrollien tulee antaa riittävän kattava kuva yrityksen valvontajärjestelmästä. Riskien ja virheiden merkittävyyttä voidaan arvioida niiden todennäköisyyden ja seuraamusten perusteella. (Ahokas 2012, 139.)

PCAOB:n standardissa on listattu pakollisia yritystason avainkontrolleja. Standardissa on määrätty kontrollin kohteet, mutta ei tarkennettu varsinaisesti, kuinka kontrolli tulee suorittaa. Tällaisia ovat esimerkiksi tärkeisiin kirjanpidon tileihin liittyvien tapahtumien raportointiin ja kirjauksiin liittyvät sekä kirjanpidon menettelytapoihin liittyvät kontrollit. Kun vain kontrollikohde on määrätty, tulee yrityksen itse määritellä riskit ja kuinka testaus suoritetaan. (Ahokas 2012, 140.)

Pohjana yritysjohtajan antamalle arviolle taloudellisen raportoinnin sisäisestä valvonnasta toimii kattava dokumentointi sisäisistä kontrolleista ja sen yksityiskohmainen testaus. Dokumentointi voi koostua politiikoista, prosessikuvauksista ja kontrollikehyksistä (Ahokas 2012, 140).

Nykyään yrityksen liiketoiminta eri muodoissaan ja osa-alueissaan on hyvin riippuvainen eri tietojärjestelmistä ja niiden luotettavuudesta. Koska tietojärjestelmät ovat vahvasti linkittyneet ympäri organisaatiota, luo niiden kontrollitoimenpiteet haasteita sisäiselle valvonnalle. IT - järjestelmien sisäisessä valvonnassa käytetään yleisimmin aiemmin esiteltyä COBIT - viitekehystä, joka on kehitetty tietojärjes-

telmien sisäistä valvontaa varten. IT - kontrollien tavoitteena on esimerkiksi varmistaa ympäristön tehokkuus, henkilöstön roolien määrittely, käyttöoikeuksien hallinnan toimivuus, järjestelmien suojaus, muutoksien teko hyväksytyjen käytäntöjen mukaan ja liiketoimintaprosessien turvaus tarpeellisella virustentorjunnalla, varmuuskopiointijärjestelmillä ja fyysisillä turvallisuustoimilla. (Ahokas 2012, 121–125.)

3.6 Kontrollien tunnistaminen, testaus ja dokumentointi

Konsernitason kontrollit ovat osa valvontaympäristöä, joka on perustana sisäiselle valvontajärjestelmälle. Tämän vuoksi sisäistä valvontajärjestelmää rakennettaessa on lähdettävä liikkeelle konsernitason kontrollien tunnistamisesta. Konsernitason kontroleihin lukeutuvat muun muassa hallitus, tarkastusvaliokunta, toimintaohjeet, whistleblower - kanava sekä kirjanpito- ja raportointipolitiikka. Konsernitason kontrollien dokumentointi voidaan toteuttaa kontrollimatriisilla, jossa kaikki tunnistetut kontrollit on lueteltu ja eritelty niille tavoitteet, kontrollitoiminnot ja evidenssit. Usein matriisiin määritellään myös kontrollin vastuuhenkilö sekä kontrollifrekvenssi. (Ahokas 2012, 66–68.)

Taulukko 1 Esimerkki yritystason kontrollin dokumentaatiosta. (Ahokas 2012)

Kontrolli	Toimintaohje
Tavoite	Kontrollin tavoite on viestiä työntekijöille ja sidosryhmille yrityksen odotuksista vastuullisten ja eettisten toimintatapojen noudattamisessa. Odotukset liittyvät mm. ihmisten väliseen yhteistyöhön, ympäristöön ja talouteen.
Kontrollitoiminto	<ol style="list-style-type: none"> 1. Toimintaohje saatavilla yrityksen intranetissä. 2. Toimintaohjeeseen liittyvää koulutusta tarjotaan vuosittain henkilöstölle. 3. Henkilöstön osallistumista koulutuksiin seurataan.
Evidenssi	<ol style="list-style-type: none"> 1. Toimintaohje saatavilla yrityksen intranetissä. 2. Koulutukseen liittyvä informaatio intranetissä kaikkien saatavilla. 3. Henkilöstöhallinto pitää kirjaa koulutukseen osallistuneiden lukumäärästä. 4. Kalenterivuoden päättyessä osallistumisprosentti kattaa suurimman osan yrityksen työntekijöistä.

Kun konsernitason kontrollit on määritelty, on tärkeää varmistaa että ne toimivat myös konsernin yksiköissä. Mikäli ne eivät toimi varmasti oikein, tulee yksittäisiin yksiköihin liittyviä sisäisiä kontroleja testata tarkemmin. Kuten aikaisemmin

on mainittu, sisäisten kontrollien dokumentointi ja testaaminen on erittäin tärkeää sen ollessa pohjana yritysjohtoon antamalle arviolle taloudelliseen raportointiin liittyvästä sisäisestä valvonnasta.

Konsernitason kontrollien määrittämisen jälkeen, tulee yhtiössä tehdä prosessikuvaus erilaisista talouteen liittyvistä prosesseista, joita ovat esimerkiksi myynti- ja ostoprosessit. Prosessikuvaus auttaa havainnollistamaan, kuinka tietty liiketoimintaprosessi yrityksessä tapahtuu, ja sille on helpompi määritellä toimintaohjeet ja kattaa tapahtumaan kuuluvat riskit. (Ahokas 2012, 69–70.)

Yksittäiset liiketoimintaprosessien vaiheet sisältävät erilaisia kontrollitoimintoja, jotka täytyy tunnistaa tehdessä prosessikuvausta. Esimerkiksi oikean henkilön hyväksyntä laskulle ennen sen maksamista on esimerkki ostoprosessissa tapahtuvasta yksittäisestä kontrollitoimenpiteestä. Prosessiin kuuluessa monia kontrolleja, täytyy yrityksen määritellä merkittävimmät kontrollit, eli niin kutsutut avainkontrollit (key controls). Avainkontrollien määrittelemisen jälkeen tulee valita sellaiset kontrollit, jotka antavat riittävän kattavan todisteen sisäisen valvonnan sen hetkisestä tilasta ja tehokkuudesta kyseisessä prosessissa. Yhdessä näiden valittujen kontrollien tulisi tarjota mahdollisimman kattava kuva koko valvontajärjestelmästä, sekä kattaa kaikki merkittävät kirjanpidon tileihin liittyvät riskit, joiden toteutuminen voisi vääristää taloudellista raporttia olennaisesti. (Ahokas 2012, 71.)

Kontrollit listataan ja kuvataan ensin yleisellä tasolla selkeyttämään seuraavaa vaihetta. Jokaisen avainkontrollin kohdalla eritellään seuraavat kysymykset:

- Kuka on vastuussa kontrollin suorittamisesta?
- Kontrollin tavoite?
- Mitä riskiä kontrolli ehkäisee?
- Onko kyseessä väärinkäytöksiä paljastava vai ehkäisevä kontrolli?
- Mikä on kontrollitoiminto?
- Mitä evidenssiä kontrollin suorittamisesta jää?

Taulukko 2 Esimerkki yksittäisen kontrollin dokumentaatiosta. (Ahokas 2012)

Kontrolli	Ostotilauksen luominen
Vastuussa oleva taho	Osto-osasto ja liiketoimintayksiköt
Tavoite	Ostotilaus luodaan hyväksytyn hankinta-aloitteen mukaisesti ja siinä sovelletaan sopimuksen mukaisia ehtoja.
Riski	Väärät hinnat ostodokumenteissa voivat johtaa väärin arvostuksiin ja maksuihin ja niiden kautta tuloslaskelmaan kirjautuu yritykselle kuulumattomia ostoja.
Väärinkäytösten hkäisy/ paljastus	Kontrolli ehkäisee yrityksen varojen valvomatonta käyttöä, sekä yritykselle kuulumattomien ostojen tekemistä tai väärin hintoihin perustuvien ostojen tekemistä.
Kontrollitoiminto	Ostotilaus tehdään vain hyväksytyjen hankintaehdotusten pohjalta ja tilauksessa noudatetaan sovittuja hintoja ja ehtoja. Poikkeustilanteissa vaaditaan dokumentoitu selvitys.
Evidenssi	Ostotilaukset ja hankintaehdotukset sekä niiden hyväksynnät on arkistoitu asianmukaisesti. Myös ostotilauksissa käytetyt hinnoitteluperusteet on arkistoitu.

Kontrollien dokumentoimisen jälkeen on varmistettava, että tieto niistä kulkeutuu henkilöille, jotka prosessin parissa toimivat. Käytännössä henkilöstöä tulisi kouluttaa ja kontrollikuvausten ja niihin liittyvien materiaalien tulisi olla helposti saatavilla asiaan liittyville ihmisille. Varmistaakseen kontrollien toimimisen niin, että henkilöstö toimii oikein ja tuotettava tieto on luottamuksellista, tulee kontroleille suorittaa testausta.

Testausta voidaan suorittaa usealla eri tavalla ja yrityskohtaisesti testisuunnitelmaa luotaessa katsotaan, millä tavalla saadaan riittävä varmuus testin kattavuudesta. Testaus voidaan suorittaa esimerkiksi kyselyllä, havainnoimalla, tutkimisella ja kontrollin uudelleensuorittamisella. Kattavan testauksen varmistamiseksi testajaksi valitaan henkilö, joka ei päivittäisissä tehtävissään suorita kontrollin kohdetta. Usein yhdelle avainkontrollille on olemassa useampia testejä, esimerkiksi tarkistetaan, että löytyy ohjeistus työtehtävälle ja tutkitaan löytyykö tarvittavat dokumentit, esimerkiksi läheteluettelot vaatimusten mukaan.

Osa kontroleista toimii automaattisesti, kuten järjestelmän toimivuuteen liittyvät kontrollit. Automaattisia kontroleja tulee testata pistokokein muutamia kertoja, edellyttäen että organisaation IT - järjestelmä on luotettava ja tehokas. Automaattisten testausta ei tarvitse suorittaa useita kertoja, sillä automaattikontroleissa

kontrolli on ohjelmoitu niin, että se toimii joka kerralla samalla tavalla. Manuaalisia kontrolleja joudutaan testaamaan useammin kuin automaattisia, sillä ne saatavat muuttua esimerkiksi inhimillisen erehdyksen tai jopa suorittamatta jättämisen vuoksi. Manuaalikontrolleja suositellaan testattavaksi tasaisesti ympäri vuoden luotettavan tuloksen varmistamiseksi.

3.7 Kontrollipuutteet ja -heikkoudet

Yrityksen ja sen tytäryhtiöiden on kerättävä kaikki havaitut kontrollipuutteet ja -heikkoudet. Kontrolliheikkous on kyseessä, jos esimerkiksi kontrollia ei ole suoritettu, se ei ole toiminut tarkoitettusti, se ei estä tarkoitettuja virheitä tai kontrolli on suoritettu, mutta siihen liittyvää dokumentaatiota tai evidenssiä ei ole tarkoituksenmukaisesti arkistoitu. (Ahokas 2012, 87.)

Jos puutteita havaitaan, tulee niiden vaikutus taloudelliseen raportointiin arvioida ja niiden syyt dokumentoida. Merkittävyyteen vaikuttaa sen taloudellinen vaikutus, mutta havaintojen analysoinnissa otetaan kantaa siihen, voiko puutteita kompensoida muilla olemassa olevilla kontrolleilla. (Ahokas 2012, 87.)

Kontrollipuutteen havaitsemisen ja arvioimisen jälkeen täytyy suorittaa korjaavat toimenpiteet ja täten parantaa valvontajärjestelmän tehokkuutta. Kontrolliheikkouksien korjaamiseen tehdään suunnitelma ja sen toteuttamiselle vastuuhenkilö. Korjaavien toimenpiteiden jälkeen kontrolli otetaan uudelleen käyttöön, ja riippuen kontrollin suoritusfrekvenssistä testaus suoritetaan tietyn ajan jälkeen uudelleen sen toiminnan varmistamiseksi. Mitä tiheämpi suoritustiheys kontrollilla on, sitä nopeammin johto voi testata kontrollin uudelleen ja varmistua sen kattavuudesta. Kontrollitestaukset tuleekin ajoittaa niin, että yrityksellä on riittävästi aikaa tehdä tarvittavat korjaukset. (Ahokas 2012, 89, 141.)

SOX edellyttää yritysjohtoa arvioimaan vuositilinpäätöksen yhteydessä taloudelliseen raportointiin liittyvien kontrollien ja sisäisen valvontajärjestelmän tehokkuudesta. Arvioon tulee sisällyttää seuraavat asiat:

- Lausunto johdon vastuusta taloudelliseen raportointiin liittyvien kontrollien tehokkuudesta ja niiden ylläpidosta.

- Viitekehys, jota yritys on käyttänyt testatessaan taloudelliseen raportointiin liittyvien kontrollien tehokkuutta.
- Arvio taloudelliseen raportointiin liittyvien kontrollien tehokkuudesta päättyneen tilikauden lopussa.
- Lausunto siitä, että yhtiön tilinpäätöksen tarkastanut riippumaton tilintarkastaja on antanut lausunnon johdon tekemästä arviosta. (Ahokas 2012, 141.)

Lisäksi lausunto mahdollisista havaituista olennaisista heikkouksista tulee sisällyttää yrityksen johdon arvioon. Jos materiaalisia heikkouksia havaitaan yksi tai useampi liittyen sisäiseen valvontaan, jota ei ole korjattu tilikauden aikana, johto ei voi tulla siihen johtopäätökseen, että taloudelliseen raportointiin liittyvät kontrollit toimisivat tehokkaasti. Lisäksi nämä heikkoudet tulee mainita tilinpäätöksessään. (Ahokas 2012, 141.)

3.8 Rangaistukset

Kaikki Yhdysvaltojen SEC:n pörssin alaiset yhtiöt ovat velvoitettuja noudattamaan SOX - lainsäädäntöä. Jos johto syyllistyy tahallaan samantapaisiin rikoksiin kuin esimerkiksi Enron ja WorldCom, rangaistuksena on vankeutta tai miljoonakorvaukset. Mikä tahansa juoni tai suunnitelma käsitellään kuin se olisi tapahtunut ja tuomitaan rikoksena. Nykyään myös SOX - lain noudattamatta jättäminen on USA:n liittovaltion vastainen rikos josta maksimirangaistus on 20 vuotta vankeutta. (Stephens 2005, 99.)

SOX korostaa yhtiöiden avoimuutta ja julkaisuvelvollisuutta turvatakseen sijoittajia. Mikäli SOX - lakia on noudatettu ja materiaaliset heikkoudet julkaistaan sen mukaan, ei yritykselle koidu rangaistusvaatimuksia. Yhtiön avoimuus myös vaikeista asioista turvaa yhtiön imagoa. Mitä avoimemmin yhtiö kertoo materiaalisesta heikkoudestaan, sitä pienempi vaikutus negatiivisesti asialla on yhtiön pörssikurssiin. SOX - laki vaatii kirjanpitäjiä ylläpitämään kaikki tilintarkastukseen liittyvät materiaalit viisi vuotta tilikauden päättymisestä, lisäksi jos tilintarkastustietoja tuhotaan tietoisesti, pidetään sitä rangaistavana tekona. Tilintarkastustieto-

jen säilyttämistä koskevien lakien rikkominen voi johtaa jopa 10 vuoden vankeus-
tuomioon. (Stephens 2005, 100–101; Viljakainen 2006, 37.)

4 SOX KOHDEYRITYKSESSÄ

Tässä luvussa käsitellään SOX - projektin kulku kohdeyrityksessä ja sen vaikutukset yrityksen yksiköihin.

4.1 Kohdeyrityksen esittely

Salassapitovelvollisuuden vuoksi en voi esitellä kohdeyritystä kovin kattavasti. Kohdeyritys toimii teknologiateollisuudessa ja on yksi maailman johtavimmista sähkövoima- ja automaatioteknologian tuottajista. Yritys X toimii noin 100 maassa ja työllistää yli 135 000 henkilöä, joista Suomessa noin 7000. Kohdeyrityksen organisaatio Suomessa jakautuu yhtymän ydinliiketoimintojen mukaisesti 15 yksikköön, jotka toimivat eri puolella Suomea, kuitenkin pääosin Helsingissä ja Vaasassa. Yhtymä on ollut listautuneena New Yorkin pörssiin huhtikuusta 2001 ja joutuu täten noudattamaan SOX lainsäädäntöä. Yhtymä ja kohdeyritys ovat antaneet ensimmäisen lausuntonsa SOX 404 - pykälän vaatimusten mukaisesti 2006 vuoden tilinpäätöksen yhteydessä.

4.2 Lähtökohta yrityksessä

Aikaisemmin kohdeyrityksessä SOX - lain vaatimat kontrollit on tehty yksiköittäin omien tarpeiden mukaan vastaamaan lainsäädäntöä. Yhtymän johdon suunnalta on luotu globaalit kontrollit, jotka tulee implementoida kaikkiin yhtymän tytäryhtiöihin. Tällä pyritään harmonisoimaan yhtymän käytäntöjä ja varmistamaan kontrollien lainmukaisuus ja riittävä suojaus. Kohdeyrityksessä SOX - lakiin liittyviä kontrolleja ja muita dokumentteja ylläpidetään SOX Tool - tietokannassa, johon myös uudet implementoidut kontrollit päivitetään.

Kohdeyritys on tunnistanut 17 sisäisen valvonnan piiriin kuuluvaa prosessia. Prosesseista 16 on talouspuolella ja yksi tietojärjestelmäpuolella. Kohdeyrityksen SOX404 prosessit:

- A. Financial Accounting & Reporting (Raportointi)
- B. Purchasing & Accounts Payables (Ostot ja ostovelat)

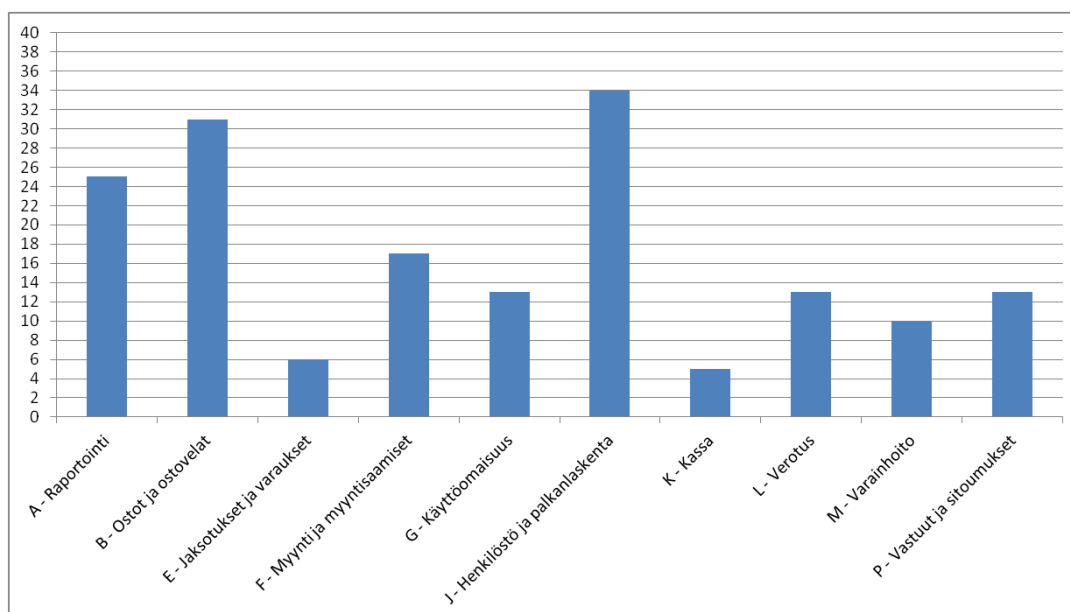
- C. Inventories (Varastot)
- D. Projects (Projektit)
- E. Accruals & Provisions (Jaksotukset ja varaukset)
- F. Revenues & Accounts Receivables (Myynti ja myyntisaamiset)
- G. Property, Plant & Equipment (Käyttöomaisuus)
- H. Intangibles (Aineeton omaisuus)
- I. Investments & Divestments (Liiketoimintakaupat)
- J. Personnel & Payroll (Henkilöstö ja palkanlaskenta)
- K. Cash Funds (Kassa)
- L. Taxation (Verotus)
- M. Financial Management (Varainhoito esim. Hedging)
- N. Long Term Borrowings (Pitkäaikaiset lainat)
- O. Shareholders Equity (Pääomat)
- P. Commitments and Contingencies (Vastuut ja sitoumukset)
- Q. IS/IT General Controls

Tietojärjestelmien prosessi Q on jaettu kahdeksaan alaprosessiin. Vaikka tietojärjestelmiin kohdistuu vähemmän prosesseja kuin talouden prosesseihin, sen merkitys kohdeyrityksessä on suuri. Tietojärjestelmiin liittyvät kontrollit ovat perustana usealle eri kontrollille myös talouspuolella. Q - prosessin eri alaprosessit liittyvät muun muassa käyttöoikeuksien hallintaan, tietoturvaan, projektinhallintaan ja tiedon varmistuksiin ja palautuksiin.

Tämä opinnäytetyö käsittelee prosessia C, eli varastoja. Aikaisemmin varastointiprosessin kontrollit oli luotu jokaisen yksikön omiin kontrolleihin, mutta implementoinnin yhteydessä se siirretään talouden yhteisiin kontrolleihin. Vaikka kontrollit ovat nykyään yhteisiä, on kukin yksikön vastuussa oman yksikkönsä varas-

tointikontrollien toteutuksesta ja valvonnasta. Tällä tavalla pyritään kuitenkin varmistamaan yksiköiden ja yrityksen eri tytäryhtiöiden samankaltainen toiminta, jolloin sitä on helpompi valvoa ja varmistaa sen riittävyys.

Talouden kontrolleihin kuuluivat ennen C - projektin käyttöönottoa 167 testattavaa kontrollia, jotka on jaettu 10 eri prosessin kesken. Kuva 3 havainnollistaa kontrollien jakautumista eri prosesseihin.



Kuva 3 Talouden kontrollien jakauma

Kohdeyrityksessä Suomessa on globaaleista kontrolleista implementoitu prosessit A, B, E, F, G, K, M ja O ja vuoden 2012 kahden ensimmäisen kvartaalin aikana on tarkoitus implementoida prosessit F, C, D, J ja P. Globaalien kontrollien implementoimisen myötä kontrollien määrä kohdeyrityksessä vähentyy oleellisesti, vaikka ne saattavatkin tuoda uusia kontrolleja testattavaksi.

Kohdeyrityksen toiminnan ollessa kansainvälistä ja laajalle levinnyttä, asettaa se haasteita varastoinnille. Liiketoimintayksikön toimintatavoista ja myytävistä palveluista riippuen osa varastoista sijaitsee ulkomailla ja osa Suomessa. Muutamalla kohdeyrityksen yksiköllä on myös täysin ulkopuolisen hallinnoimia varastoja, joiden suhteen täytyy sisäisen valvonnan ja SOX:n vaatimukset miettiä erikseen.

Globaaleissa kontrolliseteissä ei käsitelty erikseen ulkopuolisia varastoja, mutta kohdeyrityksessä päädyttiin toimintojen selkeyttämiseksi luoda kokonaan erillinen kontrolli ulkopuolisille ja sisäisille varastoille.

Kohdeyrityksessä on käytössä COSO - viitekehyksestä muokattu oma versio, joka perustuu siihen, että kontrollit on jaettu kolmen pilarin malliin. Kontrollien dokumentointi ja testaus suoritetaan molemmissa kahdessa viimeisessä pilarissa. Ensimmäisessä pilarissa on kehystyö, eli pohja sisäiselle valvonnalle ja raportoinnille. Ensimmäinen pilari selittää COSOn määrittelemät viisi päätekijää, eli valvontaympäristö, riskien hallinta, valvontatoimenpiteet, raportointi ja tiedonvälitys sekä seuranta ja tarkastus. Ensimmäisen pilarin tarkoitus on vahvistaa olemassa olevaa hyvää hallintotapaa.

Toinen pilari käsittää niin sanotut kokonaistason kontrollit. Nämä kontrollit käsittelevät koko organisaation tarjoten johdolle työkalut ylläpitämään valvontaympäristöä, valvomaan liiketoimintaa ja arvioimaan riskejä. Kolmas pilari käsittää prosessi- tai aktiviteettitasoisen kontrollit, jotka ovat taloudellisen raportoinnin kontrolleja liittyen organisaation prosesseihin. Näiden kontrollien tarkoitus on auttaa yritystä ehkäisemään ja havaitsemaan puutteita toiminnassa.

4.3 C - Prosessi

Kohdeyrityksen C - prosessi koskettaa varastointia. C - prosessin tarkoitus on varmistaa kolme pääkohdetta; vastaanotot, varastonhallinta ja varaston arvostus. Vastaanottoa koskevien kontrollien tehtävä on varmistaa, että materiaalit vastaanotetaan oikein ja oikea - aikaisesti. Tällöin esimerkiksi vastaanoton täytyy vastata järjestelmässä olevaa ostotilausta, vastaanottodokumentointi on säilytetty ja vastaanotto on tehty samalle kaudelle kuin tavarat on fyysisesti vastaanotettu.

Varastonhallinnan kontrollit käsittelevät materiaalit ja varastot fyysisesti. Kontrollin avulla varmistetaan että varastoalue on suojattu ja alueelle pääsevät vain kulkuvan haltijat ja tavarantoimittajat valvonnan alaisena. Varastoalueella täytyy olla toimiva palotorjuntajärjestelmä, säännöllisesti tarkistettava turvallisuussuunnitelma ja varastoalueella oleva vaihto-omaisuus tulee olla vakuutettu.

Varastohallinnan ja varaston arvostuksen kontrolleihin sisältyy myös vaihtomaisuuden inventointi ja varaston arvon tarkastaminen. Varaston arvostamisen kontrollin tehtävä on varmistaa että järjestelmä arvostaa tuotteen oikein ja keskenkäiset ja valmiit tuotteet on arvostettu oikein.

4.3.1 Projektin liikkeellelähtö

Projektin alkuvaiheessa sovimme yrityksen SOX - vastaavan kanssa käyvämmä läpi pääkonttorilta tulleita ohjeita ensin omalla tahollamme. Sen jälkeen kun molemmat olivat saaneet hetken aikaa tutustua valmiiseen materiaaliin, aloimme purkaa kontrolleja ja vertaamaan niitä olemassa oleviin kontrolleihin. Koska alkuvaiheessa jokaisessa yrityksen yksikössä oli luotu omat kontrollit, saattoi jokaisessa yksikössä olla omanlaisensa kontrolli. Uusien ohjeiden mukaan täydensimme kontrolleja omilla ehdotuksillamme. Kontrollien läpikäyminen ja muokkaaminen toteutettiin Excel - muodossa, mutta valmistuessaan ne täydennetään SOX - Tooliin kaikkien asianomaisten tarkasteltavaksi.

Pääkonttorin antamat globaalit kontrollisetit sisälsivät kontrollien kuvauksen ja kontrolliin sisältyvät riskit, mutta muuten vastuu kontrollien luomisesta oli jätetty tytäryhtiöille. Globaaleissa kontrolliseteissä oli määritelty myös eri kontrollien toistuvuus, eli tapahtuuko kontrolli kvartaaleittain, case by case vai vuosittain. Pääkonttorin projektin vastuuhenkilöt kävivät lopuksi läpi yhtiöiden tekemät ehdotukset ja päättivät niiden kattavuudesta ja riittävydestä. Yhdessä SOX - maa-vastaavan kanssa täydensimme valmiisiin kontrollipohjiin kontrollien kuvausta, lisäsimme riskit kattavat attribuutit sekä loimme testisuunnitelmat eri riskit kattaville attribuuteille. Tarkoitus oli saada kontrolleista mahdollisimman selkeät, että niitä voidaan helpommin käydä läpi ja muokata yksiköiden asiantuntijoiden kommenttien jälkeen.

4.3.2 Kontrollien läpikäynti yksiköiden kanssa

Kontrollien läpikäymisen ja muokkaamisen jälkeen tuli ajankohtaiseksi esitellä kontrollisetit ja niihin tehdyt muutokset eri yksiköille ja heidän edustajilleen. Koska kohdeyritys on pääosin jakaantunut kahdelle paikkakunnalle, pidimme mo-

lemmilla paikkakunnilla C - prosessin palaverin kontrollien läpikäymiseksi. Palaverissa haluttiin yksiköiden edustajien ottavan kantaa eri kontrolleihin, heidän näkemyksensä vaatimuksista ja parhaat toteutustavat. Koska yksiköiden edustajat parhaiten tietävät, miten asia tullaan käytännössä hoitamaan, oli heidän roolinsa tärkeässä asemassa kontrollien muokkaamisessa.

Kontrollisettien koskiessa maailmanlaajuisesti kaikkia tytäryhtiöitä, osa kontrolleista tuntui turhalta yksiköiden edustajien mielestä. Koska kuitenkin näistä kontrolleista ei voida luopua, pyrittiin ne muokkaamaan mahdollisimman hyödylliseksi myös kohdeyrityksen kannalta. Tällaisissa epäselvissä tilanteissa pyrittiin kääntymään pääkonttorin puoleen, mutta vastausten saaminen kesti kauan ja täten viivästytti hieman projektin läpisaattamista.

Kun projektin vaiheita oli käyty läpi yksiköiden kanssa, istuimme alas SOX - vastaavan ja prosessinomistajan kanssa muokataksemme eri kontrolleja ja niiden testisuunnitelmia paremmin toimivimmiksi ja helpommin toteutettaviksi. Suurin osa uusista kontrolleista oli ollut käytössä yksiköillä jo jossain muotoa, joten hyödynsimme paljon olemassa olevia kontrolleja eri yksiköiltä muokatessamme uusia kontrolleja.

Globaaleihin kontrolleihin sisältyivät myös automaattiset kontrollit, joiden tarkoitus on testata järjestelmän toimivuutta liittyen varastoinnin kontrolleihin. Automaattisten kontrollien osalta kävimme läpi IT - osaston henkilöiden kanssa kuinka erilaisia järjestelmien toimintoja tulee testata. Automaattisten kontrollien toimivuus vaikuttaa oleellisesti myös monen manuaalisen kontrollin suorittamiseen, tämän vuoksi automaattisten kontrollien testaus on hyvin tärkeää. Varastointiprosessin automaattiset kontrollit koskettavat samaa asiaa kuin niiden pari manuaaliselta puolelta, mutta testaus suoritetaan järjestelmälle erikseen.

4.4 Kontrollit

Varastointiprosessin C alle oli globaaleissa kontrolliseteissä eritelty 17 eri kontrolleja. Nämä kontrollit oli jaoteltu 6 kontrolliryhmään kohteidensa mukaan. Kontrolleista 7 on manuaalisia ja loput 10 automaattisia. Seuraavassa käydään läpi ma-

nuaaliset kontrollit, jotka vaikuttavat kohdeyrityksen toimintaan selkeämmin. Jokainen kontrolli on luotu ensiksi Excel - matriisiksi, esimerkkinä SC1.1.1-itm liite 1. Kontrollimatriisiin on kuvattu kontrollin selite, frekvenssi, kontrollin sijainti ja suorittaja, sille määritellyt riskit, jotka tulee kattaa ja kontrolliattribuutit. Testisuunnitelmien luominen oli jätetty pääosin tytäryhtiöille. Vaatimuksena on, että testisuunnitelmien tulee kattaa kaikki attribuutit.

4.4.1 SC1.1.1-itm Tavaroiden ja palveluiden vastaanotto

SC1.1.1-itm kontrollin tarkoituksena on varmistaa, että tavarat ja palvelut vastaanotetaan oikein ja ajallaan. Lisäksi kontrolli tarkistaa, että vain oikeaan ostotilaukseen liittyvät vastaanotot hyväksytään ja prosessoidaan. Kaikki hylätyt materiaalit tulee eritellä riittävästi muista materiaaleista, reklamoida ja valvoa niiden palautus valmistajalle ajallaan. Kontrolli on luonnoltaan ehkäisevä ja sen suoritusfrekvenssi on päivittäin vastaanottojen yhteydessä.

Katettavia riskejä SC1.1.1-itm kontrollille on määritelty kuusi. Ensimmäinen riski on, että kaikkia vastaanottoja ei prosessoida järjestelmään. Toisena riskinä on, että vastaanotossa hyväksytään materiaalia ja palveluita ilman hyväksyttyjä ostotilauksia, eli vastaanotetaan tavaraa jota ei ole tilattu. Kolmas riski on, että kaikkia hylättyjä materiaaleja ja palveluita ei kirjata järjestelmään ja prosessoida. Seuraavan riskinä on se, että vastaanotto kirjattaisiin järjestelmään ilman fyysistä vastaanottoa. Viides riski on materiaalien ja palveluiden vastaanoton kirjaaminen väärälle kaudelle. Kuudes riski kattaa vastaanottojen huolimattoman kirjaamisen järjestelmään, kuten vastaanoton tekeminen tuplasti tai määrällisesti väärin.

Kontrollille SC1.1.1-itm määriteltiin neljä testisuunnitelmaa. Jokaiselle testille määritellään testisuunnitelma ja hyväksyntäehto. Ensimmäisen testin tarkoitus on todistaa, että yksiköillä on ohjeistus vastaanottoihin sisältäen vaatimukset vastaanottojen tekoon, suojattavien materiaalien ja palautettavien materiaalien käsittelyohjeet. Hyväksyntäehtona on ohjeiden todistettava löytyminen.

Toisessa testissä valitaan 25 järjestelmään kirjattua vastaanottoa ja varmistetaan että rahtikirjat löytyvät. Testi katsotaan hyväksytyksi, jos rahtikirjat voidaan tun-

nistettavasti löytää vastaanotolle. Kolmas testi jatkaa saman asian käsittelyä, sen tarkoitus on varmistaa, että tuotteen vastaanotto on kirjattu järjestelmään rahtikirjan mukaisesti. Testin hyväksyntäehto on, että tuotteen vastaanotto on kirjattu järjestelmään 2 työpäivän sisällä tavaran vastaanotosta.

Neljäntenä testinä testaajan tulee keskustella suojattujen ja palautettujen materiaalien ohjeistuksesta ja käytännöistä varastohenkilökunnan kanssa ja hankkia todistusaineistoa siitä, että suojatut ja palautettavat materiaalit säilytetään erillään muista materiaaleista ja niiden käsittelyä valvotaan. Testi katsotaan hyväksytyksi, jos palautettavat ja suojattavat materiaalit käsitellään ohjeiden mukaisesti ja säilytetään erillään.

4.4.2 SC3.1.1-m suojatoimenpiteet ja kulkuoikeudet

SC3.1.1-m kontrollin tavoitteena on varmistaa, että varastot ovat suojattuja ja että vain kulkuoikeuden hallitsija pääsee varastoon. Ulkopuoliset henkilöt pääsevät varastoon vain asianomaisen hyväksynnällä. Kontrollin frekvenssi on jatkuva päivittäin monitorointi.

Riskejä tälle kontrollille on määritelty kaksi. Ensimmäinen riski on, että varasto ei ole suojattu. Varastoon pääsee kuka vain ilman kulkuoikeuden myöntämistä, varastoa ei ole vakuutettu, eikä siellä ole tarvittavia paloturvavälineitä. Toinen riski on, että varastossa olevien materiaalien liikkuminen ja esimerkiksi osto tapahtuu ilman oikeuksia. Kontrolliattributteina varastomateriaalien tulee sijaita kunnolla suojatussa ympäristössä ja varastoon pääsevät vain kulkuluvan omistavat. Kolmantena attribuuttina on varmistaa, että kaikki materiaalit kuljetetaan niille kuuluvaan turvattuun varastopaikkaan, ja niiden hyväksyntä tapahtuu vain valtuutetun henkilön toimesta.

Testejä kontrollille on kolme. Testaajan tulee yhdessä prosessinomistajan kanssa hankkia lista kaikista varastoista ja vastaanottopaikoista. Heidän tulee myös saada tietoonsa ohje kunkin varaston paikallisista ohjeista ja käytännöistä liittyen turvallisuuteen ja varastojen kulkulupiin. Hyväksyntäehtona on, että varastot ja niiden sijainnit ja määräykset on määritelty ohjeessa. Nämä ohjeet ja käytännöt tulee tar-

kistaa ja tarvittaessa päivittää vuosittain. Toisena testinä varastoon tulee yrittää päästä ilman kulkuoikeutta, jos asiattoman pääsy varastoon estetään, on testi katsottu hyväksytyksi. Kolmantena testinä katsotaan, että varastoissa on erikseen osoitettu vastaanottopaikat.

4.4.3 SC3.6.1-itm Varaston inventointi

SC3.6.1-itm käsittelee varaston inventointia. Kontrollin tavoitteena on varmistaa että fyysinen inventointilaskelma suoritetaan vuosittain paikallisten inventointiohjeiden mukaisesti. Kaikki poikkeamat joita inventointilaskelmassa havaitaan, tulee käsitellä ja hyväksyä johdon toimesta. Suuret erot tulee analysoida, tutkia ja korjata kohtuullisessa ajassa. SC3.6.1-itm kontrollin riskit ovat yhdistetty muista varastointiprosessin kontrollien riskeistä. Yhteensä tälle kontrollille riskejä on määritelty 10.

Kontrolliattribuutteja tälle kontrollille on neljä. Ensimmäinen attribuutti on, että yksikössä on olemassa ohjeet fyysiselle varaston inventoinnille, jotka on kehitetty yhtiön ohjesääntöjen mukaan. Toinen attribuutti on, että kaikki varastonlaskennassa huomautetut poikkeamat käydään läpi johdon kanssa. Kolmas attribuutti määrittää, että poikkeamat tulee kirjata järjestelmään kohtuullisessa ajassa ja neljännen attribuutin mukaan suuret erot tulee analysoida, tutkia ja ratkaista kohtuullisessa ajassa.

Testeinä kontrollille SC3.6.1-itm on viisi kohtaa. Ensimmäisessä testisuunnitelmassa testaajan tulee hankkia todistusaineistoa, että yksikössä on varastointiohje ja se sisältää tiedon, että kaikki materiaalit on inventoitava vähintään kerran vuodessa. Ohjeessa on myös mainittava, minkä suuruiset inventointierot tulee selvittää, missä ajassa ja kuka inventoinnin hyväksyy. Toinen testi varmistaa, että inventointi ja siinä havaitut erot on hyväksytty ohjeen mukaisesti. Kolmannen testin tarkoitus on selvittää, että inventointi ja inventointierot on kirjattu oikealle periodille ennen system closea. Neljäs testi kartoittaa, että kaikki ohjeeksi määritellyt isot inventointierot on analysoitu ja selvitetty, sekä hyväksytetty. Viidentenä testinä varmistetaan, että isot inventointierot on ratkaistu kohtuullisessa ajassa.

4.4.4 SC4.2.1-itm Ulkopuoliset varastot

SC4.2.1-itm kontrolli luotiin kattamaan ulkopuoliset varastot. Useammalla kohdeyrityksen yksiköllä on käytössä ulkopuolisen toimittajan hallinnoima varasto. Tämän kontrollin päätarkoitus on varmistaa, että kohdeyrityksen ja ulkopuolisen varaston hallinnoijan välinen sopimus on oikein määritelty.

Kontrolliattribuutteja on määritelty yhdeksän. Myös ulkopuolisille varastoille tulee olla yksikön ohjeistus. Ulkopuolisen varastolle tulee olla tehtynä sopimus, joka kattaa vastuut, velvollisuudet ja oikeudet varaston suojaamisessa. Kaikki ulkopuolisissa varastoissa sijaitsevat materiaalit tulee inventoida vähintään kerran vuodessa ja niiden tulokset tulee hyväksyttää yksikössä.

Viides attribuutti tarkoittaa, että fyysisestä varastonlaskennasta saadut tiedot tulee päivittää järjestelmään. Kuudes varmistaa, että se tehdään oikealle kaudelle. Kaikille ohjeissa isoiksi määritellyille eroille vaaditaan selitys. Kahdeksantena attribuuttina vaaditaan, että ulkopuolisissa varastoissa olevat materiaalit tulee selkeästi merkitä erikseen omassa varastossa sijaitsevista materiaaleista. Yhdeksäs attribuutti vaatii, että ulkopuolisen varaston muutokset tulee kohdistaa järjestelmään tarkasti, kokonaan ja oikealla ajallaan.

Testisuunnitelmat vastaavat suoraan attribuuttien vaatimuksiin, eli niitä on luotu myös yhdeksän. Ensimmäisessä testissä tulee varmistaa, että ohje ulkopuolisista varastoista löytyy ja se sisältää inventoinnin frekvenssin, tuotteet, määritelmän suurista eroista ja missä ajassa ne erot tulee selvittää. Toinen testi on tarkistaa, että ulkopuolisista varastoista on sopimus, jossa määritetään oikeudet ja velvollisuudet sekä sisältää vastuun suojatoimien järjestämisestä.

Kolmas testi on varmistaa, että kaikki tuotteet on inventoitu vähintään kerran vuodessa, neljännessä testissä tarkastetaan että ohjeessa määritellyt henkilöt ovat hyväksyneet inventoinnin. Viidentenä ja kuudentena testinä tarkistetaan, että inventointi on kirjattu yksiköllä käytössä olevaan SAP - järjestelmään oikealle kaudelle. Seitsemäs testi kohdistuu inventointierojen selvittämiseen, eli testaajan tulee varmistaa että isot inventointierot on selvitetty ja hyväksytetty. Kahdeksannessa

kohdassa testaajan tulee varmistaa, että ulkopuoliset varastot on eroteltu omista varastoista SAP - järjestelmässä. Viimeinen testi katsoo, että inventointitulokset on siirretty kokonaan, täsmällisesti ja oikealle kaudelle SAP - järjestelmään.

4.4.5 SC7.1.1-itm Epäkuranttius

SC7.1.1-itm kontrolli koskee epäkurantteja materiaaleja. Tarkoitus on, että kvartaaleittain tunnistetaan epäkurantit ja vanhentuneet tavarat ja materiaalit. Epäkuranteille materiaaleille tärkein vaatimus on se, että yksiköllä on ohjeet niiden käsittelystä. Epäkuranttiustarkastelu tulee suorittaa kvartaaleittain paikallisen ohjeistuksen mukaan ja sen tulokset tulee hyväksyttää ohjeiden mukaisesti oikealla hyväksyjällä. Lisäksi, laskelman tulokset tulee kirjata järjestelmään.

Ensimmäisenä testinä on varmistaa, että yksiköllä löytyy ohjeet epäkuranttien materiaalien määrittelemisestä ja niiden käsittelystä. Toinen testikohta määrittää kontrollin suoritusfrekvenssin ja tässä tapauksessa yksikön tulee tarkastella ohjeiden mukaisesti kvartaaleittain epäkuranttien tavaroiden ja materiaalien varalta. Kolmantena ja neljäntenä testinä varmistetaan, että kaikki epäkuranttiustarkastelut ovat johdon tarkistamia ja hyväksymiä. Viidentenä testinä varmistetaan, että kaikki epäkuranttiustarkastelun tulokset on viety SAP - järjestelmään oikealle kaudelle.

4.4.6 SC10.1.3-itm Varastoraportit ja LCM - tarkastelu

SC10.1.3-itm kontrolli tarkastelee varastoraportointia ja lisäksi ottaa huomioon LCM:n. LCM eli Lower cost or market tarkoittaa, että jos tuotteen arvo markkinoilla on laskenut, sitä ei voida näin ollen arvostaa ostohinnan mukaan. Nämä LCM - erot tulee huomioida varaston arvostuksessa ja kirjata raporttiin oikealla arvolla.

Jokaisessa kohdeyrityksen yksikössä tulee olla saatavissa varastoraportti tai vastaava tiedosto, josta voidaan nähdä materiaalien saldot kvartaalin viimeisenä päivänä. Yksikön täytyy voida vertailla tuloksia viime vuoden lukuihin vastaavalta ajalta esimerkiksi raaka-aineittain tai puolivalmisteittain. Kolmantena testinä tarkistetaan, että varastoraportti vastaa kirjanpidon tilien kanssa ja siitä on suoritettu

tarkastelu vähintään kvartaaleittain. Tarkastelu tulee olla kuitattuna check - listalla. Varastoraportti tulee aina käydä läpi ennen system closea, testaaja tarkistaa että raportti on päivätty ja allekirjoitettu ajallaan. Mikäli LCM:ää esiintyy, se tulee kirjata päivätylle ja allekirjoitetulle raportille.

4.4.7 SC10.1.4-itm Yleiskustannuskertoimet

SC10.1.4-itm kontrollin tavoite on, että varasto arvostetaan oikein ja siinä otetaan huomioon keskeneräiset tuotteet ja myytyjen tuotteiden arvo. WIP eli work in progress- tuotteiden yleiskustannuskertoimet tulee tarkistaa ja niiden tarkastelun tulokset hyväksyttää johdolla. Keskeneräisten tuotteiden yleiskustannuskertoimet saattavat muuttua markkinoiden liikkuesssa, joten kontrollin tavoite on varmistaa, että muutokset huomioidaan.

Testeinä tulee varmistua, että yksiköstä löytyy todisteet yleiskustannuskertoimien säännölliselle tarkastelulle. Jos yleiskustannuskertoimien arvo on muuttunut, tulee testaajan tarkistaa, että korjaavat toimenpiteet ja muutokset ovat tehty SAP - järjestelmään ja muutoksille on johdon hyväksyntä.

4.5 Palavereiden tuloksia

Kuten aikaisemmin mainittiin, pidettiin yksiköiden kanssa palavereja koskien globaalien kontrollisettien mukana tulevia muutoksia. Monet kohdeyrityksen yksiköistä ovat liiketoiminnaltaan ja toimintamalleiltaan hyvin erilaisia, mikä luo haasteita yhtenäisten kontrollien luomiseen. Suuri osa kohdeyrityksen 15 yksiköstä valmistaa tuotteita myyntiin, mutta joukkoon sisältyy myös projektikeskeisiä yksiköitä joiden toiminta eroaa muista, sillä niissä ei ole juurikaan vaihto - omaisuutta.

Koska pääkonttorin ohjeiden mukaan kontrollisetit tuli kuitenkin ottaa käyttöön kaikille, myös niiden yksiköiden, joilla ei ole fyysisiä varastoja, tuli ottaa osaa kontrollien luomiseen. Tärkein kohta kaikille yksiköille tuotannosta riippumatta oli ohjeiden päivitys ja yhtenäistäminen. SOX - maavastaava ja prosessinomistaja

painottivatkin yksiköille, että kaikkien tulee sisällyttää omiin ohjeisiinsa kontrol-lisettien mukana tulemat vaatimukset, ja jos kyseistä ominaisuutta heidän toimin-nassaan ei ole, myös se tulee mainita. Esimerkiksi jos yksiköllä ei ole ulkopuolisia varastoja, tulee yksikön ohjeissa olla maininta siitä.

Keskusteluja herätti paljon aikataulutus yksiköissä. Esimerkiksi vastaanottoja koskeva kontrolli SC1.1.1-itm vaatii maininnan, missä ajassa tavarán vastaanotos-ta se tulee kirjata järjestelmään, mikä koettiin yksiköissä haasteelliseksi. Koska ei ole mahdollista laatia yhtenäistä ohjetta kaikille yksiköille, todettiin paremmaksi vaihtoehdoksi, että jokainen yksikkö määrittelee omaan ohjeistukseensa kohtuulli-sen ajan. Muutaman yksikön edustajat kertoivat, että heillä vastaanotto tehdään yleensä kahden päivän sisällä mutta joskus saattaa mennä pidempi aika ennen vas-taanton kirjaamista. Tällaisissa tapauksissa SOX - maavastaava halusi painottaa, että kirjatkaa ohjeisiin pidempi aika kuin normaalisti epänormaalien tapausten va-ralle.

Paljon kommentteja nosti joidenkin kontrollien tarpeellisuus. Esimerkiksi SC10.1.3-itm kontrollissa vaaditaan, että varastoraporttia pitäisi vertailla viime vuoden lukuihin samalta ajanjaksolta. Yksiköiden mielestä tästä ei ole hyötyä, vaan olisi järkevämpi verrata kvartaalin varastoraporttia edelliseen kvartaaliin. Pääkonttorin ohjeiden mukaan kuitenkin jokaisen yksikön tulee suorittaa vaadittu vertailu, vaikka se osalle vaatii ylimääräistä työtä.

Osaksi kontrollit ovat tiukentuneet, esimerkiksi SC3.1.1-m kontrollin toinen testi vaatii nykyään, että kukaan ulkopuolinen pääse ilman lupaa varastoon. Aiemmin kontrolliksi oli riittänyt, että toimiston ja varaston ovet ovat lukossa toimistoajan ulkopuolella. Tämä aiheuttaa yksiköille lisää työtä ja jonkin verran käytännön muutoksia, mutta kontrollin tiukentaminen koetaan kuitenkin hyödylliseksi.

Osalla yrityksen yksiköistä on monta varastoa, ja ohjeiden luominen ja ylläpitä-minen jokaisessa varastossa erikseen on työlästä. Esimerkiksi kohdeyrityksen huoltoyksikkö sijaitsee monella paikkakunnalla, ja jolla on yli 20 varastoa. SOX - maavastaavan ja prosessin omistajan kanssa päädyttiin ratkaisuun, että yksikkö

luo yleisen ohjeen, jossa luetellaan varastot ja niiden sijainnit. Tällöin ohjeistus kattaa kaikki varastot, mutta se on helpommin hallittavissa.

Suuren haasteen yksiköille asettaa kontrollin SC3.6.1-itm ja SC4.2.1-itm vaatimus inventoida 100 % lajinimikkeittäin. Joidenkin yksiköiden edustajien mukaan on mahdotonta näyttää toteen, että he ovat inventoineet 100 % lajinimikkeittäin. Ongelmaksi muodostuu myös se, että kun inventoidaan vain kerran vuodessa, saattaa välissä tulla uusia lajinimikkeitä.

4.6 Kontrollien käyttöönotto ja vaikutukset

Kohdeyityksen pääkonttorilta tulleiden vaatimusten mukaan uudet kontrollit tulivat voimaan 1.4.2012 alkaen. Uudet kontrollit kirjattiin kohdeyityksessä käytössä olevaan raportointityövälineeseen kuitenkin vasta 25.4.2012 kun kaikki niihin tehdyt muutokset olivat voimassa. Tämä ei kuitenkaan vaikuta kontrollien suorittamiseen ja käyttöönottoon. Kun kontrollit päivitettiin raportointijärjestelmään, määriteltiin niille käyttöönottopäivä. Tämä käyttöönottopäivä määrittää myös testauksessa populaatioperiodin alkamispäivämäärän.

Yksiköillä oli aikaa vuoden ensimmäinen kvartaali aikaa sulauttaa omat käytössä olevat kontrollinsa uusiin yhteisiin kontrolleihin. Suurin osa heillä jo etukäteen käytössä olevista omista kontrolleista oli lähellä uusia toimintatapoja, mutta yksiköstä riippuen joitain toimintatapoja tuli muuttaa uusien kontrollien myötä.

Standardikontrollit olivat pääpiirteittään samanlaiset kuin aikaisemmat yksikkökohtaiset kontrollit. Tämän vuoksi kontrollien käyttöönotto ei aiheuttanut massiivista työmäärää yksiköissä, vaan suurin työmäärä oli ohjeiden päivittäminen. Muutamia muutoksia vanhoihin toimintatapoihin kuitenkin tuli kaikille yksiköille kontrollien vaihtuessa.

Aikaisemmin yksiköissä ei välttämättä ole ollut olemassa ohjeistusta varastonsuojauksesta. Nyt SC3.1.1-m kontrolli vaatii, että jokaiselle varastolle tulee olla varastonsuojausohje. Tämän ohjeen tulee kontrollin mukaan sisältää yksiköllä olevat varastot ja niiden sijainnit, sekä kunkin varaston määräykset kulkuoikeuksista ja turvatoimista. Lisäksi ohjeisiin tulee sisällyttää ohjeet vaarallisten aineiden

käsittelystä, jos yksikkö sellaisten kanssa on tekemisissä. Kontrollin mukaan ohjeet tulee käydä läpi vuosittain.

Työläin muutos kaikille yksiköille on inventointikontrollin uusi määräys. Pääkonttorilta tuli selkeä määräys, että inventointiasteen tulee olla 100 % lajimerkki-en osalta niin sisäisissä kuin ulkoisissa varastoissa. Aikaisemmin inventointiasteen ei ole tarvinnut olla 100 % lajinimikkeittäin, vaan siinä on ollut joustovaraa. Kesken vuoden perustettavien uusien lajinimikkeiden inventoinnissa tulee ottaa huomioon SAP - järjestelmään kirjattu lajikkeen perustamispäivä ja ensimmäisen erän vastaanottopäivä. Tällöin on mahdollistaa todistaa, miksi kyseisen lajinimikkeen inventointi on eri aikaan toteutettu kuin muiden.

Osa kontrollien muutoksista koskee niiden suoritusfrekvenssiä, esimerkiksi SC10.1.4-itm kontrolli on aikaisemmin ollut vaadittu suoritettavaksi vuosittain, mutta nyt se tulee suorittaa kvartaaleittain. Kontrolleissa mainitut suoritusfrekvenssit ovat tietenkin vähimmäisvaatimuksia. Jos yksikkö kokee tarpeelliseksi suorittaa kontrollin useammin kuin kontrollikuvaus vaatii, se on mahdollista.

Työmäärän vähentyminen yksiköissä näkyy automaattisten kontrollien vastuun siirtymisessä keskitettyyn testaamiseen. Aikaisemmin jokaisen yksikön tuli testata myös automaattiset kontrollit eli järjestelmien toimivuus, nyt se suoritetaan yhteisesti talouden prosessina IT - osastolla.

Uutena kontrollina yksiköille tuli varaston arvon tarkastelu kvartaaleittain, eli kontrolli SC10.1.3-itm. Varaston arvon tarkastelua on kyllä suoritettu yksiköissä kuukausittain, mutta aikaisemmin siitä ei ole tarvinnut jäädä minkäänlaista evidenssiä. Uusi kontrolli vaatii, että yksiköltä löytyy kvartaaleittain varastoraportti, jota on vertailtu viime vuoden lukuihin. Varastoraportin täytyy täsmätä kirjanpidon tilien kanssa ja sen täytyy olla johdon hyväksymä. Sama kontrolli vaatii myös LCM:n tarkastelun ja selvityksen, mikäli sellaista yksikössä esiintyy.

Standardisoitujen kontrollien myötä myös projektiyksiköt liittyivät C - prosessiin. Aiemmin projektiyksiköillä ei ole ollut käytössä varastointiprosessin kontrolleja, sillä heillä ei ole, tai on hyvin vähän vaihto-omaisuutta. Suurin muutos standardi-

kontrolleissa tulee siis näihin yksiköihin. Projektiyksiköillä on kuitenkin oma projekti - prosessi D, joka on kattanut osittain C - prosessin asioita. Esimerkiksi vastaanoton kontrollit ovat samat kuin niissä on käytössä D - prosessissa. Koska projektiyksiköiden liiketoimintamalli on hyvin erilainen kuin tuotantoyksiköiden, niille ei tule lisätöitä esimerkiksi vaihto-omaisuuden suojaamisessa, koska sitä ei ole.

4.7 Prosessinomistajan rooli

Kohdeyrityksessä jokaiselle prosessille on määritelty prosessin omistaja. Sen lisäksi, jokaisessa yksikössä on oma prosessin omistaja kullekin prosessille. Esimerkkitapauksena olevassa C - prosessissa prosessinomistaja vastaa SOX - osuutta, mutta yksiköiden prosessinomistajat vastaavat, että liiketoimintayksikön toiminta on kontrollien mukaista. C - prosessinomistaja vastaa siitä, että yrityksessä käytössä oleva raportointityökalu SOX - Tool on ajan tasalla ja yksiköiden prosessinomistajat saavat kaiken tarpeellisen tiedon.

SOX C-prosessinomistajan vastuisiin kuuluu siis järjestelmässä olevien tietojen ylläpito ja arviointi kontrollien tehokkuudesta vuosittain, C - prosessin asioiden viestiminen yksiköiden prosessinomistajille ja heidän mahdollinen koulutus. C - prosessinomistajalla on kokonaisvastuu prosessin testauksesta ja siinä havaittavien puutteiden korjaussuunnitelmien laatiminen. Vaikka prosessinomistaja luo korjaussuunnitelmat ja on korjaamisesta vastuussa, korjaus viedään läpi yksiköissä.

Yksikön prosessinomistaja on pääosin vastuussa siitä, että liiketoimintayksikön toiminta on kontrollien mukaista. Yksikön prosessinomistaja kuittaa kontrollit suoritetuksi, viestii ja delegoi prosessiin liittyvät asiat yksikössä ja hankkii testausmateriaalit joko testaajan tai C - prosessinomistajan pyynnöstä.

Kohdeyrityksessä yksiköissä työskentelevät kontrollerit suorittavat suurimman osan kontrolleista, yksikön prosessinomistaja avustaa kontrollin suorittajia hankkimalla esimerkiksi tarvittavat materiaalit. Yksikön prosessinomistajan roolia voidaan sanoa avustavaksi, muttei valvovaksi.

C - prosessinomistaja yhdessä SOX - maavastaavan kanssa on yhteydessä pääkonttoriin ja vastaa kommunikaatiosta pääkonttorin kanssa liittyen prosessissa ilmenneisiin puutteisiin. Jos pääkonttorilla havaitaan kontrollin suorittamisessa puutteita, voidaan sieltä lähettää korjauskehotuksia, joihin kohdeyrityksen on vastattava selvityksellä, mistä puutteet johtuvat ja kuinka ne tullaan korjaamaan.

Prosessinomistaja ja SOX - maavastaava valitsevat testisuunnitelman mukaisin väliajoin testaajat, jotka toimivat muissa työtehtävissä yrityksessä. Koska kohdeyritys on suuri, on työyhteisöstä helppo löytää henkilö, joka ei normaalissa työtehtävässään ole tekemisissä kontrollissa testattavien asioiden kanssa. Usein testaajaksi valikoituvat esimerkiksi yhtiön taloushallinnossa työskentelevät henkilöt. Kaikkien testaajien tulee käydä pääkonttorin luoma testaajakoulutus, jossa heille selitetään testauksen tavoitteet, motiivit ja suorittaminen. Testaajien koulutuksen päätteeksi suoritetaan testi, jossa varmistetaan testaajan sisäistäneen pääpiirteet testauksesta.

Testauskoulutuksessa ei vielä käydä läpi sen kontrollin testausta, johon testaaja on valikoitunut, vaan koulutuksen jälkeen SOX - maavastaava ohjeistaa testaajaa ja antaa hänelle testausohjeet. Tämän jälkeen testaaja ohjeiden mukaisesti alkaa kerätä aineistoa testiä varten esimerkiksi prosessinomistajan avulla. Kun testaaja on suorittanut vaadittavat testit, raportoi hän niistä prosessinomistajalle ja SOX - maavastaavalle. Tämän jälkeen prosessinomistaja päivittää testauksen tulokset raportointityövälineeseen SOX - Tooliin, josta tiedot välittyvät pääkonttorille.

5 YHTEENVETO

Yritysten sisäinen valvonta on tullut entistä tärkeämmäksi erityisten yritysten toimintaympäristöjen laajentuessa kansainvälisille markkinoille. Toiminnan laajentuessa myös organisaatio monimutkaistuu ja se kasvattaa liiketoimintaan liittyviä riskejä. Sisäinen valvonnan tavoitteena on varmistaa, että organisaation toiminta on tuloksellista, taloudellinen informaatio luotettavaa ja että lakeja ja toimintamääräyksiä noudatetaan (Ahokas 2012, 11.)

Sisäinen valvonta tuli entistä tärkeämmäksi 2000 - luvun alun yritysskandaalien jälkeen. Senaattori Sarbanesin ja kongressiedustaja Oxleyn lakialoitteen perusteella Yhdysvaltain kongressi sääti SOX - lain. Sarbanes - Oxley - laki tuli voimaan heinäkuussa 2002 ja se koskettaa kaikkia Yhdysvaltojen SEC:n alaisiin pörssiin listautuneita yrityksiä. Lain avulla haluttiin parantaa yritysten taloudellisen raportoinnin luotettavuutta.

SOX - lain vaatimusten mukaan yritysten täytyy suorittaa testausta voimassa oleville sisäisen valvonnan toimenpiteille. Testauksen tavoitteena on tuottaa riittävä määrä informaatiota sisäisen valvontajärjestelmän kattavuudesta ja toimivuudesta. SOX - lain mukaan perustettu PCAOB:n keskeinen tehtävä on valvoa tilintarkastusyhteisöjä, jotka suorittavat sisäisiä tarkastuksia yrityksiin. PCAOB on antanut ohjeistuksen sisäisen valvonnan järjestämisestä ja määrittänyt niin sanotut pakolliset avainkontrollit, joita yritysten tulee ottaa huomioon omassa sisäisessä valvonnassaan.

Toimeksiantajanani toimii yritys X joka on Yhdysvaltojen pörssiin listautuneen kansainvälisen yrityksen tytäryhtiö. Sain opinnäytetyöaiheeni silloiselta työnantajaltani, kun pääkonttorilta oli tulossa standardisoidut kontrollit, jotka jokaisen yrityksen tuli ottaa käyttöönsä. Aluksi tarkoitus oli, että olisin perehtynyt prosessiin H eli aineettomiin oikeuksiin, mutta aikataulullisista syistä siirryin toiseen projektiin. Varastointiprosessin kontrollien implementointi valikoitui aiheeksi, koska pääsin projektiin alusta asti mukaan ja se vaikutti minusta mielenkiintoiselta.

Työni tavoitteena oli kuvata sisäistä valvontaa ja SOX - lainsäädäntöä, sekä seurata kohdeyrityksessä tapahtuvaa kontrollien implementointia. Selvitin opinnäytetyössä minkälaisia velvoitteita sisäinen valvonta ja SOX - lainsäädäntö asettavat yritykselle, ja minkälaisia muutoksia kohdeyrityksen toimintatapoihin uudet standardisoidut kontrollit aiheuttivat. Opinnäytetyössä kuvataan uudet käyttöön otetut kontrollit ja niiden testisuunnitelmat.

Mielestäni tutkimuksessa on selvitetty hyvin SOX - lainsäädännön asettamat vaatimukset yrityksille. Teoriaosassa on käsitelty kattavasti sisäisen valvonnan CO-SO - viitekehys ja kerrotaan kahden muun viitekehysten pääpiirteet. SOX - lainsäädännöstä on käyty läpi tärkeimmät pykälät ja lain asettamat vaatimukset yrityksille. Opinnäytetyössä on perehdytty tarkemmin SOX - lain vaativimpaan pykälään 404, joka löytyy kokonaisuudessaan liitteenä. Teoriaosuudessa on käyty läpi kuinka sisäistä valvontaa toteutetaan ja mitä sen laiminlyömisestä seuraa.

Työn empiirisessä osassa on kerrottu kohdeyrityksestä ja heihin kohdistuneesta projektista, jossa implementointiin yhtymätasolta tulleet standardisoidut kontrollimallit varastointiprosessissa. Aluksi on käyty läpi lähtökohta yrityksessä, jonka jälkeen perehdytään prosessin läpikäyntiin. Empiirisessä osassa käydään tarkemmin läpi manuaaliset kontrollit, jotka ovat selkeästi läsnä yrityksen jokapäiväisessä työssä. Kontrollien tavoitteet ja testisuunnitelmat on selitetty, mikä auttaa lukijaa hahmottamaan mitä todellisuudessa sisäinen valvonta vaatii yritykseltä ja kuinka sen toimivuutta testataan.

Empiirisessä osassa on kerrottu myös minkälaisia tuloksia ja huomioita yksiköiltä tuli prosessiin liittyneissä palavereissa. Paljon kysymyksiä yksiköissä herätti muutamien kontrollien järjestyminen, sillä standardikontrollit oli luotu kattamaan kaikki kohdeyrityksen eri puolin maailmaa sijaitsevat tytäryhtiöt. Standardikontrolleihin oli kuitenkin haluttu jättää varaa siihen, että kohdeyritys saa kukin itse soveltaa sitä parhaiten omaan toimintamalliinsa ja suurimmilta ristiriidoilta välttyttiin. Vaikka joillekin yksiköille osa kontrolleista aiheutti enemmän tekemistä kuin toisille, vastasi kohdeyrityksessä toiminta pääosin uusia kontrolleja.

Lopulta standardikontrollien implementointi pystyttiin viemään läpi kohtuullisen pienessä ajassa ja ilman suurempia ongelmia, vaikka oletettavasti tiedossa onkin ensimmäisen käyttöönottovuoden jälkeen vielä parannettavaa. Varsinkin 100 % lajimerkeittäin inventointi tulee varmasti suuremmissa yksiköissä aiheuttamaan ongelmia. Aikaisemmin on voitu joustaa inventointiprosentissa, mutta uusien kontrollien myötä se tulee saavuttaa täydellisesti. Jos testauksessa havaitaan puutteita, tulee kohdeyrityksen tehdä niistä selvitys ja korjaussuunnitelma pääkonttorille.

Empiirisessä osuudessa on haastateltu kohdeyrityksen C - prosessinomistajaa ja kerrottu myös prosessinomistajan roolista sisäisessä valvonnassa kyseisessä yrityksessä. Prosessinomistajan tehtävänä on tukea yksiköjä ja antaa heille kaikki tarpeellinen tieto kontrollien suorittamiseen. Prosessinomistaja on vastuussa lopullisesta raportoinnista pääkonttorille ja toimii yhteyshenkilönä esimerkiksi, jos pääkonttorilta annetaan korjauskehoitus.

Koska kohdeyritys on suurikokoinen, tuo se oman lisänsä sisäisen valvonnan järjestämiseen. Yrityksessä on tärkeää huomioida se, että kontrollin alaisia tehtäviä suorittavat useat henkilöt ja asian tiedottaminen itse työntekijöille on tärkeää. Mielestäni olisi tärkeää pitää jokaisessa yrityksessä sisäinen tietoisuus työntekijöille uusista vaatimuksista. Näin varmistuttaisiin, että tieto saavuttaa kaikki työntekijät. Vaikka he eivät kontrolleja ja testausta itse suorita, ovat he suoraan vaikuttamassa siihen tekemisellään. On parempi lähtökohtaisesti tehdä oikein, eikä keskittyä vain korjaamaan virheitä.

Opinnäytetyö on mielestäni onnistunut tavoitteissaan kuvaamaan sisäisen valvonnan ja SOX:n luomia vaatimuksia yrityksille. Empiirinen osuus selventää lukijalle mitä käytännössä lain vaatimukset aiheuttavat. Opinnäytetyön valmistuminen viivästyi, koska työskentelin koko opinnäytetyön kirjoituksen ajan kokopäiväisesti ensin toimeksiantajayrityksessä ja sitten toiselle paikkakunnalle muuton jälkeen toisessa yrityksessä. Kehittämiskohteina näkisin, että tutkimuksessani olisi voitu vielä tarkemmin perehtyä muutaman yksikön työskentelyyn uusien kontrollien

puitteissa, mutta todellinen työmäärä ja lopulliset mielipiteet nähdään vasta myöhemmin, kun uudet toimintatavat ovat olleet käytössä kauemman aikaa.

Jatkotutkimusaiheeksi tutkimukselleni sopisi hyvin hieman myöhäisempi ajankoh-
ta, eli vuosi käyttöönoton jälkeen. Tällöin nähdään kuinka uusien kontrollien käyt-
töönotto on todellisuudessa yksiköissä toiminut, ja kuinka hyvin he pystyvät vas-
taamaan uusiin vaatimuksiin. Myöhemmin saadaan ensimmäiset todisteet testauk-
sesta ja palaute pääkonttorilta. Lisäksi jatkotutkimuksessa olisi mielestäni hyvä
käsitellä muutaman eri yksikön työntekijöiden ja kontrollereiden mielipiteitä siitä,
kuinka uudet toimintamallit otettiin vastaan ja toimivatko ne hyvin yksikössä.

LÄHTEET

Ahokas, N. 2012. Yrityksen sisäinen valvonta. Jyväskylä. Edita Publishing Oy.

Arvopaperimarkkinayhdistyksen verkkosivut. Comply or Explain - periaatteesta. Viitattu 21.3.2012 <http://cgfinland.fi/corporate-governancesta/comply-or-explain-periaatteesta/>

Arvopaperimarkkinayhdistyksen verkkosivut. Corporate Governance - mitä se on? Viitattu 27.3.2012 <http://cgfinland.fi/corporate-governancesta/corporate-governance-mita-se-on/>

Elinkeinoelämän keskusliiton verkkosivut. Corporate Governance. Viitattu 21.3.2012 http://www.ek.fi/ek/fi/yrittajyys_ym/yrityslainsaadanto/yhtiolainsaadanto/corporate_governance.php

Enterprise Risk Management - Integrated Framework Executive Summary 9/2004. COSOn verkkosivut. Viitattu 19.4 http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary.pdf

Enterprise Risk Management 2004. COSOn verkkosivut. Viitattu 17.4 http://www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary_finnish.pdf

Henkilö A, varastointiprosessin omistaja 28.11.2012. Sähköpostihaastattelu.

Hirsjärvi, S., Remes, P., Sajavaara, P. 2004. Tutki ja kirjoita. Jyväskylä. Gummerus Kirjapaino Oy.

Holopainen, A., Koivu, E., Kuuluvainen, A., Lappalainen, K., Leppiniemi, J., Mikkola, M. & Vehmas, K. 2006. Sisäinen Tarkastus. Tallinna. AS Pakett.

ISACA verkkosivut. COBIT 5 is here! Viitattu 2.5.2012 <http://www.isaca.org/COBIT/Pages/default.aspx>

Jerkku, L. 2008 Internal Control Structure, study of business units. Vaasa. Vaasan yliopisto.

Jokipii, A. 2008. Tutkimuskohteena sisäinen valvonta ja tarkastus. Vaasa. Vaasan yliopisto.

KHT-yhdistys 2005 Tilintarkastusalan suositukset 2005. Helsinki. KHT Media Oy.

Kokonaisvaltainen ajatusmalli organisaation riskienhallintaan. COSOn verkkosivut. Viitattu 19.4.2012

http://www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary_finnish.pdf

KPMG 2008. Corporate Governance sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan näkökulmasta. 2. uud. Painos. Helsinki. Edita Publishing Oy.

KPMG 2003. Corporate Governance Suomessa. Helsinki. Edita Publishing Oy.

Mattila M. 2004. Tehtävänä valvonta. Helsinki

Mähönen J. 2005. Kansainväliset tilinpäätösstandardit ja yhtiöoikeus. Helsinki. Edita Prima Oy.

Sarbanes - Oxley Section 404: A Guide for management by Internal Controls Practitioners. The Institute of Internal Auditors. 2008
<http://www.theiia.org/download.cfm?file=31866>

SEC Offers Further Relief From Section 404 Compliance for Smaller Public Companies and Many Foreign Private Issuers. SEC verkkosivut. 2006. Viitattu 5.5.2012 <http://www.sec.gov/news/press/2006/2006-136.htm>

Sisäinen valvonta ja SOX. 18.4.2009 Ahokas Niina. Viitattu 3.5.2012.
<http://www.codeofconduct.fi/sisainen-valvonta-ja-sox2/>

Sisäinen valvonta Valtiokonttorin Rahoitustoimialalla. Valtiokonttori 2004. Viitattu 19.4.2012.
<http://www.valtiokonttori.fi/static/uutiskirjeet/rahoitus/uutiskirje042004/viewarticle4bc0.html?node=890&type=1&language=FI>

SOX - Online. Sarbanes - Oxley Act. Viitattu 5.5.2012. <http://www.sox-online.com/soxact.html>

SOX - online. Sarbanes-Oxley Essential Information. Viitattu 3.5.2012
<http://www.sox-online.com/basics.html>

Stephens D. 2005. The Sarbanes - Oxley Act Records management implications.
Records Management Journal. Vol 15, nro 2, 99-101. Viitattu 9.5.2012.
<http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?articleid=1509493>

Viljakainen, N. 2006 Sisäinen valvonta ja SOX, case ABB oy Taloushallintopal-
velut; myyntiprosessi. Vaasa. Vaasan ammattikorkeakoulu.

Template	C - Inventories		
Control Group	Controls over Receiving and Rejecting Goods		
Standard Control Reference	SC1.1.1-itm		
Control title	RU Receiving - Verification of goods received		
Global Standard Control Description (Level 1)	<p>Goods and Services receipts are verified in terms of the description and quantity of the goods and services provided on the delivery documents. Goods and services receipts are entered in the information system in a timely manner. Only goods and services receipts related to a valid purchase order are accepted and processed.</p> <p>Rejected materials are adequately segregated from other materials and regularly monitored to ensure timely return to suppliers.</p>		
Process Level Control Hierarchy (Group, Region, Country, Reporting Unit)	Reporting Unit	Version of Standard Control	1.0.1
Job title / Function of the Control Owner	As delegated by reporting unit management	Control Location (SAS, non-SAS)	non-SAS
Type (M, A, ITA, ITM)	ITM	Control frequency	Multiple Daily
Complexity	Low	Nature	Preventive
Extent of Judgment Required	Low	Subject Matter competency required	Low

Related IT-dependent control	SC1.1.1-a, SC1.1.2-a	Risk of control failure	Calculated
Back-ground, dependencies and requirements for correct operation	<p>A local policy / procedure (normally prepared in order to secure compliance with ISO9001) exists which dictates the requirements in conducting receiving operations and the requirements in handling quarantine materials and rejected materials.</p> <p>The main principle here is that the verification of receipt is a fundamental to the 3 way match.</p> <p>In some units, it may be necessary to supplement this control with a periodic review of open purchase orders. This is a supporting control which would cover a) direct deliveries to site and / or b) services where physical receipts cannot be verified. Where these 2 aspects are considered to be a significant class of transaction, an additional key control over the review of open purchase orders should be placed into operation.</p>		
Addressed Financial Reporting Risks	C1.1	All receipts are not captured, input, recorded, and processed into the information system.	
	C1.2	The receiving function accepts goods without an approved purchase order / agreement (goods and services that were not ordered).	
	C1.3	All rejected Goods / Services by the company are not captured, input, recorded, and processed	
	C1.4	Receiving records are generated without a physical receipt of goods / services.	
	C1.5	Receipts are not captured, input, recorded, and processed in the correct accounting period.	
	C1.6	Receipts are not accurately captured, input, recorded, and processed into the information system (Including duplication, coding, arithmetic accuracy).	
Standard Control Description (Level 2)	Who performs the control	As delegated by reporting unit management but normally expected to be performed in a receiving function or Goods Inward.	

When is the control performed	On receipt of goods. Normally on the same day of the physical receipt (or the following normal working day in cases of late deliveries or weekend deliveries).
How is the control performed	Physical receipts are compared with the delivery documentation provided by the vendor.
Where is the control performed	At the delivery location
What evidence is available about control performance	Goods received note and vendor's delivery documentation.

Test Procedures				
Population description	All receipts			
Sample size (planned)	25			
Test Procedure nr.	Type of procedure	Procedure description	Considered Satisfied if	Attributes

1	Observation Examination/Inspection	<p>Obtain persuasive evidence that a goods receiving policy exists and includes the following components: -</p> <p>Requirements in conducting receiving operations Handling quarantine materials Rejected materials.</p>	<p>Goods receiving policy exists and includes the following components: -</p> <p>Requirements in conducting receiving operations Handling quarantine materials Rejected materials.</p>	1, 2, 3, 4
2	Observation Examination/Inspection	<p>For the selected 25 registered deliveries receipts (deliveries) obtain delivery documentation associated with the delivery.</p> <p><i>[Physical goods delivery documents, service entry requests, MRAs, GRNs, delivery notes, shipping notes etc to be established local-</i></p>	<p>Delivery documentation identified and available.</p>	1, 2, 3

		ly]		
3	Observation Examination/Inspection	For the selected 25 registered deliveries receipts (deliveries), compare delivery documentation associated with the system entry date.	System entry date is later than the physical document date. System entry date is within 2 working days of the physical receipt (apart from when delivery document exceptions are identified)	1, 2, 3
4	Observation / Enquiry	Discuss rejected and quarantine materials policies and procedures with warehouse staff and obtain persuasive evidence that quarantine and rejected materials are segregated and monitored.	Rejected and quarantine materials are segregated and monitored.	3, 4

LIITE 2

PUBLIC LAW 107-204—JULY 30, 2002 116 STAT. 777

SEC. 404. MANAGEMENT ASSESSMENT OF INTERNAL CONTROLS.

(a) RULES REQUIRED.—The Commission shall prescribe rules requiring each annual report required by section 13(a) or 15(d) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78m or 78o (d)) to contain an internal control report, which shall—

(1) state the responsibility of management for establishing and maintaining an adequate internal control structure and procedures for financial reporting; and

(2) contain an assessment, as of the end of the most recent fiscal year of the issuer, of the effectiveness of the internal control structure and procedures of the issuer for financial reporting.

(b) INTERNAL CONTROL EVALUATION AND REPORTING.—With respect to the internal control assessment required by subsection

(a), each registered public accounting firm that prepares or issues the audit report for the issuer shall attest to, and report on, the assessment made by the management of the issuer. An attestation made under this subsection shall be made in accordance with standards

for attestation engagements issued or adopted by the Board.

Any such attestation shall not be the subject of a separate engagement